

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Vnitropodnikové účetnictví v zemědělské výrobě

Internal Accounting in the Agricultural Production

Student: Marcela Červenáková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Marcela Červenáková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Vnitropodnikové účetnictví v zemědělské výrobě**
Internal Accounting in the Agricultural Production
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví
3. Členění nákladů a výnosů v teorii
4. Využití vnitropodnikového účetnictví v zemědělské výrobě
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 175 s. ISBN 978-80-7263-393-7.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, kromě příloh č. 1, 2 a 3, které byly převzaty.“

V Ostravě dne 4. 5. 2017

A handwritten signature in blue ink, reading "Marcela Červenáková", written over a horizontal dotted line.

Marcela Červenáková

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví	6
2.1	Finanční účetnictví	6
2.2	Manažerské účetnictví	7
2.2.1	Jaké jsou úkoly manažerského účetnictví	7
2.2.2	Vztah manažerského účetnictví a nákladového účetnictví	8
2.2.3	Vztah controllingu a manažerského účetnictví	9
2.3	Vnitropodnikové účetnictví	10
2.3.1	Jednookruhová účetní soustava	11
2.3.2	Dvouokruhová účetní soustava	12
2.3.3	Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy	13
2.4	Hospodářská střediska	13
2.4.1	Výnosy odpovědnostních středisek	18
2.4.2	Vnitropodniková cena	18
2.4.3	Výsledek hospodaření střediska	20
2.5	Kalkulace	21
2.5.1	Předmět kalkulace	22
2.5.2	Kalkulační jednice	22
2.5.3	Struktura kalkulace a kalkulační vzorec	22
2.5.4	Klasifikace kalkulací	23
3	Členění nákladů a výnosů v teorii	29
3.1	Hospodárnost, účinnost a efektivnost nákladů	29
3.2	Členění nákladů podle principů ekonomického řízení podnikatelské činnosti	29
3.3	Druhové členění nákladů	30
3.4	Účelové členění nákladů	30
3.4.1	Členění nákladů podle vztahu k procesu, činnostem a aktivitám	30
3.4.2	Členění podle způsobu kontroly hospodárnosti	31
3.4.3	Členění nákladů ve vztahu k výkonům	32
3.4.4	Náklady podle jednotlivých míst vzniku	32
3.4.5	Členění nákladů ve výrobním podniku	33
3.5	Členění nákladů podle vztahu ke změně objemu výkonů	34
3.5.1	Fixní náklady	34

3.5.2	Variabilní náklady	36
3.6	Smíšené náklady.....	37
3.6.1	Vztah nákladů jednicových, režijních, fixních a variabilních	38
3.6.2	Remanentní náklady	38
3.7	Náklady, výnosy a rozhodovací procesy	39
3.7.1	Relevantní a irelevantní náklady a výnosy	39
3.7.2	Imputované náklady a výnosy	39
3.7.3	Oportunitní náklady.....	40
3.8	Členění nákladů pro potřeby hodnocení změn.....	40
3.8.1	Rozdílové náklady a výnosy	40
3.8.2	Přírůstkové náklady a výnosy	41
3.9	Členění výnosů.....	42
4	Využití vnitropodnikového účetnictví v zemědělské výrobě	44
4.1	Představení společnosti EKOZEAS Bánov, s. r. o.....	44
4.2	Vnitropodnikové účetnictví	44
4.3	Analytická evidence nákladů a výnosů	45
4.4	Vývoj výsledku hospodaření v letech 2011–2015	47
4.4.1	Analýza nákladů v roce 2013.....	48
4.4.2	Analýza nákladů v roce 2014.....	49
4.4.3	Analýza nákladů v roce 2015.....	50
4.4.4	Analýza nákladů EKOZEASu v letech 2013–2015	51
4.4.5	Analýza výnosů EKOZEASu v letech 2013–2015	52
4.5	Analýza vybraného nákladového účtu v letech 2013–2015	53
4.6	Analýza vybrané skupiny nákladů pro hospodářská střediska v letech 2013–2015 ..	54
4.7	Zhodnocení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti.....	57
5	Závěr.....	59
	Seznam použité literatury	61
	Seznam zkratk	62
	Seznam tabulek, grafů a vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Vnitropodnikové účetnictví sleduje hospodaření účetní jednotky podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých druhů výkonů. Zaměřuje se zejména na sledování nákladů a výnosů hospodářských středisek. Hlavním úkolem vnitropodnikového účetnictví je zabezpečit průkazné podklady pro potřeby finančního účetnictví, zajistit podklady pro kontrolu hospodaření jednotlivých středisek, zabezpečit následnou kontrolu nákladů a poskytnout informace pro interní uživatele, tzn. pro vnitropodnikové řízení.

V první kapitole bakalářské práce bude vymezeno členění vnitropodnikového účetnictví na finanční, manažerské a samotné vnitropodnikové účetnictví, které se podle sledovaných cílů dělí na výkonově orientované nebo odpovědnostně orientované účetnictví. Součástí této kapitoly budou také definovány jednotlivé možné druhy kalkulací.

Obsahem druhé kapitoly bakalářské práce bude členění výnosů a nákladů podle druhového a účelového členění, podle vztahu ke změně objemu výkonů a pro potřeby hodnocení změn, ale také co jsou to smíšené náklady a jaký mají mezi sebou vztah. Bude obsahovat také pojmy jako hospodárnost a účinnost, které je třeba zvyšovat, aby bylo dosaženo splnění stanovených cílů podnikatelské činnosti.

Třetí kapitola bude zaměřena na využití vnitropodnikového účetnictví v zemědělské výrobě. První část je věnována představení společnosti EKOZEAS Bánov, s. r. o., popisu hospodářských středisek a také analytickému členění nákladů a výnosů a jeho zhodnocení. V neposlední řadě bude součástí této kapitoly provedení analýzy a zhodnocení hospodaření podniku a hospodářských středisek a pro zajímavost bude vybrán jeden zajímavý nákladový účet, který je typický pro zemědělské družstvo a je zhodnocen jeho vývoj v časovém horizontu tří let.

Při zpracování bakalářské práce bude využito několika vědeckých metod, které vycházejí z uvedeného cíle práce, přičemž základním východiskem bude teoretické vymezení základních pojmů. K vymezení dané problematiky, nalezení řešení a specifikaci případných nedostatků bude uplatněna teoretická a kritická analýza. Metoda praktické aplikace bude využita ve čtvrté kapitole při modelování návrhu sestavení analytické evidence nákladů a výnosů a v této části bude také použita metoda analýzy. V celé bakalářské práci bude využita metoda postupu, kdy se přechází od obecných pojmů ke složitějším.

Vlastní názory, komentáře a stanoviska jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2 Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví

Účetní informace umožňují propojit měření finanční pozice, výkonnosti a změny ve finanční pozici a pomocí nichž je možné hodnotit schopnost podniku generovat peněžní prostředky, časově rozložit tuto schopnost a také posoudit míru rizik do budoucnosti. Mezi nejčastější uživatele účetních informací patří dvě široké skupiny uživatelů – interní a externí uživatelé. Externím uživatelem bývají nejčastěji zaměstnanci, státní orgány nebo široká veřejnost a za interního uživatele můžeme označit vlastníka firmy nebo management podniku. Externí a interní uživatelé mají rozdílný přístup k účetním informacím, k odlišnosti systému kritérií hodnocení a odlišnost časové orientace jejich měření vede k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví. Jelikož jednotliví uživatelé účetních informací potřebují různorodé informační potřeby, jsou kladeny vysoké nároky na systémy jejich zpracování. Jediný zpracovatelský způsob informačního zobrazení reality by měl vyústit do tří relativně samostatných subsystémů – na účetnictví finanční, manažerské a daňové neboli daňová evidence, přičemž tyto okruhy se mezi sebou liší jak obsahem, tak i svým cílem. [3, 4]

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zaznamenává stav a pohyb majetku a závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů, výsledku hospodaření za podnik jako celek. Zaznamenává vztahy k vnějšímu okolí podniku, jde o vztahy finanční povahy, a proto se označuje jako finanční účetnictví. Je určeno pro externí i interní uživatele. [2]

Externí uživatelé mají přístup pouze k výkazům finančního účetnictví a k informacím zveřejňovaným ve výroční zprávě nebo účetní závěrce. Požadují úplné, srovnatelné a spolehlivé informace o tom, co se stalo v podniku ve sledovaném období. Mezi nejčastější externí uživatele patří:

- zaměstnanci podniku,
- spolupracující podniky, např. dodavatelé, odběratelé, banky, finanční instituce apod.,
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst,
- široká veřejnost, společenské organizace a různě společenské aktivity. [2]

Interní uživatelé mají rozhodovací pravomoci a nesou odpovědnost za výsledky činností podniku.

Při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je důležité dodržování určitých pravidel, které zaručují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních

informací, jejich spolehlivost a srovnatelnost v čase a mezi podniky.

Struktura informací vykazovaných ve finančním účetnictví je ovlivněna skutečností, že jejich zveřejňovaná část je k dispozici i konkurenčním podnikům, a proto se podnik snaží hlavní faktory podnikatelského úspěchu skrýt. Jedná se zejména o informacích o zisku z prodeje konkrétních výkonů, distribučních kanálů apod. Z časového hlediska zobrazují informace finančního účetnictví výsledky skutečně dosažené a základní tendence vývoje do budoucnosti. Informace finančního účetnictví jsou poskytovány jednou ročně, ale existují i některé podniky, které musí tyto informace zveřejňovat v kratších intervalech, například akciové společnosti, které mají kótované akcie na burze, zveřejňují své výsledky měsíčně. [2]

2.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je určeno především k vnitřním potřebám účetní jednotky, k jejímu řízení. Slouží především pro vedení účetní jednotky ke správnému rozhodování o jejím chodu a dalším rozvoji, a aby toto rozhodnutí bylo správné a účelné, musí mít vedení podniku k dispozici potřebné informace, které získá z účetnictví. Představuje soulad řízení a účetnictví, tzn. k tomu, aby naplnilo svůj smysl, je nutné znát obě tyto základní složky – řízení i účetnictví. Moderní pojetí účetnictví není zcela jasně definováno, vyznačuje se ale určitými znaky, které jsou a budou vždy identické. Účetnictví vždy vychází ze zjištěných skutečností a jejich zaznamenání a tyto zaznamenané skutečnosti musí být správné, tudíž se požaduje ověření správnosti těchto informací. Zaznamenáním skutečností vznikají určité informace, které jsou podkladem pro rozbor a hodnocení situace, přičemž výsledky rozboru jsou podkladem pro rozhodování a pro stanovení úkolů v dalším období.

Hlavním úkolem řízení je zjišťovat informace o určitém jevu, který vznikl, kontrolovat tento vzniklý jev a analyzovat ho ve vztahu k jiným jevům. Důležité je upozornit uživatele na charakteristické rysy jevu a poskytnout mu informace, které jsou potřebné pro rozhodnutí, jak tento jev ovlivnit, nebo změnit a v budoucím období stanovit úkoly na základě rozhodnutí o změnách jevů. [1]

2.2.1 Jaké jsou úkoly manažerského účetnictví

Vzhledem k tomu, že manažerské účetnictví pracuje především s nákladovými položkami, musí podávat informace o struktuře nákladů. Nejčastěji se využívají dvě struktury nákladů, a to druhové členění nákladů a účelové členění nákladů. Obě dvě struktury nákladů jsou známy pro všechny uživatele ekonomických výkazů podniku, protože jsou podle nich sestavovány výkazy zisku a ztráty. [1]

Jedním ze základních úkolů manažerského účetnictví je poskytování informací o

výkonech, kdy nestačí znát náklady, protože ty samy o sobě nemají význam, pokud v důsledku jejich užití nejsou vytvářeny výkony.

Manažerské účetnictví poskytuje informace o jednotlivých útvarech podniku, zejména o tom, kde vznikají režijní náklady, jelikož jsou tyto informace velmi důležité pro stanovení položek kalkulace, zejména pro stanovení výrobní, správní, odbytové nebo zásobovací režie, z čehož vychází další úkol a tím je vytvoření kalkulačního systému, který vychází z údajů minulostí a předpokladu budoucnosti.

Důležitým úkolem je přenos odpovědnosti na jednotlivé útvary podniku. Pokud v podniku není stanovena odpovědnost jednotlivých útvarů, potom může docházet k nekontrolovatelnému plýtvání nebo nehospodárnému využívání zdrojů apod.

Nezbytným úkolem je vytvoření rozpočtů, zejména podnikového rozpočtu, který má podobné znaky jako kalkulace, ale je vytvářen pro podnik, jako celek, nikoliv jenom pro určitý výrobek nebo výkon. Stanovení podnikového rozpočtu je velmi zodpovědný úkol, protože jeho chybné stanovení může vést ke špatnému hospodaření podniku. Kromě podnikového rozpočtu se stanovují i rozpočty režii, které se zabývají režijními náklady a rozpočty střediskové, zabývající se rozpočty nákladů a výnosů jednotlivých středisek. [1, 7]

2.2.2 Vztah manažerského účetnictví a nákladového účetnictví

V široce chápaném významu manažerského účetnictví jako ve strukturovaném systému účetních informací pro hodnotové řízení můžeme rozlišit dva samostatné subsystémy účetních informací:

- účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto a nazývá se nákladové účetnictví,
- účetní informace pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu, které se tradičně nazývá manažerské účetnictví.

V praxi neexistuje určitá hranice mezi nákladovým a manažerským účetnictvím. Občas se tyto složky vůbec nerozlišují a hovoří se o manažerském účetnictví, které obsahuje i nákladové účetnictví, jindy se užívá společný název „nákladové a manažerské účetnictví“ proto, aby se zdůraznil plynulý přechod nákladového účetnictví v manažerské. [3, 6] Základní porovnání cílů, nástrojů a metod nákladového a manažerského účetnictví můžeme velmi jednoduše charakterizovat pomocí tabulky 2.1.

Tabulka 2.1 Obsah manažerského a nákladového účetnictví

Manažerské účetnictví – systém účetních informací pro rozhodování a řízení	
Nákladové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	Manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické	Informace pro variantní rozhodování
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové rozhodování a řízení
Řízení zejména hospodárnosti, informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení zejména účinnosti a efektivnosti, informace pro zásadní změny činnosti
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah vnitropodnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: [3] – vlastní zpracování

2.2.3 Vztah controllingu a manažerského účetnictví

Na počátku sedmdesátých let minulého století se v německy mluvících zemích začíná používat nový pojem controlling, jehož cílem bylo poskytnout všem oblastem řízení informace o skutečnostech, ale také o žádoucím stavu a jejich porovnání.

Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosáhnout podnikových cílů a zabraňuje překvapením, když se objeví nebezpečí vyžadující příslušná opatření. Jedná se o široce pojatou metodu řízení, která soustřeďuje svou pozornost do dvou téměř samostatných oblastí – do samotného procesu řízení a do jeho informační podpory. Rozeznáváme dva základní druhy controllingu – naturální controlling, který bezprostředně souvisí s řízením věcné a naturální stránky podnikatelského procesu, a který vedle finančního a nákladového controllingu zaujímá relativně velmi významné postavení. Obsahově nejbližší manažerskému účetnictví je controlling nákladový. [2, 4]

Pro zajištění správného fungování hodnotového řízení a jeho informačního zajištění je důležité vymezit pojem controller.

Controller

Controller je zodpovědný za informační zajištění hodnotového řízení a v jeho odpovědnosti je především to, aby informace pro řízení a rozhodování zahrnovali všechny oblasti podniku a aby se používaly objektivní a jednoznačné principy vyhodnocování. Nepodílí se sám na řízení, rozhodování nebo ovlivňování pohybů aktiv, kapitálu, nákladů ani výnosů v podniku, což je důležitým předpokladem pro to, aby předkládal úplné a nezkreslené informace. Jeho rozhodovací pravomoc spočívá v oblasti informačního zajištění hodnotového řízení, to znamená pravomoc ve vymezení obsahu a pojetí základních hodnotových kategorií, ve volbě kritérií podrobnosti jejich členění, v zajištění vnitřní provázanosti a také koordinovanosti tohoto členění v konkrétních útvarech. Controller by měl zajistit hlavně interpretaci hodnotových informací pro řídicí pracovníky, jejichž je rovnocenným partnerem, ale sám však nerozhoduje o konkrétních záměrech budoucího ekonomického vývoje podniku a měl by jim zajistit poradenství v této oblasti. Funkce controllera by měla v podniku zajistit provázanost, nebo naopak izolovanost účetních informací za podnik jako celek a informací pro hodnotové řízení podniku a jeho struktur. [4]

2.3 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je vymezeno v Českých účetních standardech č. 001 Účty a zásady účtování na účtech v bodě 2.5, kde je stanoveno, že formu, organizaci a zaměření si stanoví účetní jednotka sama, ale musí být zajištěny všechny potřebné doklady pro finanční účetnictví.

Obsahem vnitropodnikového účetnictví je zachycení informačních procesů, které v podniku probíhají při přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti podniku. Vnitropodnikové účetnictví se řídí téměř stejnými metodickými prvky, jako finanční účetnictví, tzn. zachovává si soustavu účtů, podvojnost a souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně nezbytných formálních náležitostí jejich zobrazení, nebo nutnost inventarizace aktiv a závazků. Mezi základní znaky vnitropodnikového účetnictví patří:

- vedení vnitropodnikového účetnictví není svázáno žádnými předpisy, jeho organizace je čistě v rukou podniku,

- informační potřeby jednotlivých pracovníků na různých stupních managementu vyžadují velké množství informací o faktorech, které formují výsledky podniku,
- účetním obdobím je zpravidla měsíc, i když zpracování dat umožňuje jejich vykazování i častěji,
- a svou schopností poskytovat průběžné výsledky hospodaření umožňuje poznávat současnost i budoucnost vývoje. [4, 8, 12]

Předmětem vnitropodnikového účetnictví je zjišťování a přiřazování nákladů, které vznikají v procesu uskutečňování podnikového výkonu, přičemž výkonem může být výrobek, a to nejen finální výrobek podniku, ale i polotovary (pokud je prodáván zákazníkům), příslušenství dodávané k výrobkům a náhradní díly, nebo také práce a služba.

Hlavním úkolem vnitropodnikového účetnictví je poskytovat takové podklady, které managementu podniku umožní analyzovat faktory, které vedou k příznivým nebo nepříznivým podnikovým výsledkům, například o zjištění, jak k celkovému výsledku podniku, nebo budou přispívat jednotlivé výkony, útvary nebo činnosti. [4, 8]

Klade-li si vnitropodnikové účetnictví jako hlavní cíl zjišťovat a kontrolovat náklady ve vztahu k výkonům, sledují se tak náklady v útvarech ve skutečné výši s primárním cílem na místo vynaložení nákladů, a mluvíme tak o **výkonově orientovaném účetnictví**. Z členění nákladů podle místa vzniku, viz kapitola 3.4.4., se pak snadno odvodí přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům nebo jeho dílčí částem, které útvar provádí. Někdy však může komplikovat řízení nákladů podle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů za jejich vznik, jelikož vyžaduje rozčlenění nákladů podle toho, zda útvar odpovídá za vznik nákladu, nebo zda ovlivňuje jeho výši a také je důležité zúčtovat vnitropodnikové výkony předávané mezi jednotlivými útvary na úrovni předem stanoveného ocenění. Ale naopak, klade-li si jako hlavní cíl zjišťovat přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům, je jeho základem rozčlenit náklady podle odpovědnosti za vznik. Do **odpovědnostně orientovaného účetnictví** spadají hospodářská střediska, popsána v kapitole 2.4.

Při tvorbě podnikových informačních systémů se vychází ze dvou koncepčních přístupů k organizaci, pro které se používá označení jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava, respektive jejich kombinace. [4, 6, 8]

2.3.1 Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhové účetnictví zajišťuje evidenci pro obě skupiny uživatelů, pro uživatele interní i externí. Základním předpokladem je vytvoření analytické evidence, jak z hlediska

věcně náplně účtů, tak z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. Vedle analytické evidence k určitému syntetickému účtu se doplňují další účty, které nejsou ve finančním účetnictví pro zobrazení hospodářských transakcí podniku jako celku využívány. Jedná se zejména o účty pro zobrazení vnitropodnikových vztahů mezi útvary, tzn. pro zobrazení druhotných nákladů a výnosů. Tyto účty mají význam pro zjišťování vnitropodnikového výsledku hospodaření jednotlivých středisek, ale nemají vliv na úroveň výsledku hospodaření podniku jako celku. Jednookruhová účetní soustava je tedy založena na principu finančního účetnictví, doplněná o převodové účty, pomocí nichž se vyjadřují vzájemné vztahy nebo přesuny mezi jednotlivými útvary, středisky nebo pracovišti. Mezi základní znaky patří:

- běžné operace se zaúčtují na příslušné účty ve finančním účetnictví podle jednotlivých hospodářských středisek,
- pomocí účtů 599 a 699 je provedeno rozúčtování nákladů nevýrobních středisek, které je nutno uhradit z výnosů hlavní činnosti,
- pomocí účtů 599 a 699 mohou být také zaúčtovány vzájemně poskytované výkony jednotlivých výrobních středisek. [1, 4]

2.3.2 Dvouokruhová účetní soustava

Ve dvouokruhové účetní soustavě jde o to, že každá nákladová a výnosová položka je zaúčtována dvakrát, jednou ve finančním účetnictví a podruhé je převedena pomocí spojovacích účtů do nákladového účetnictví. Pro tyto účely se používají podrozvahové účty třídy 8 a 9, přičemž třída 8 se může používat pro náklady a třída 9 pro výnosy. Spojovací účty se tedy používají u všech hospodářských operací, které budou zobrazeny ve finančním i nákladovém účetnictví. Ve finančním účetnictví se náklady účtují podle druhů, kdežto v nákladovém účetnictví podle útvarů nebo středisek. Hlavním úkolem spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví, tj. podvojnost a souvztažnost. Mezi další spojovací účty patří spojovací účet zásob, spojovací účet pro časové rozlišení nebo pro aktivaci vnitropodnikových výkonů. [1, 4]

Účty rozdílů se používají v případech různého zobrazení hospodářských operací v obou účetních systémech a umožňují tak zaznamenávat a kvantifikovat rozdíl mezi účetním zobrazením v obou systémech. Hlavním úkolem je poskytovat důležité informace pro vrcholové vedení podniku, které mohou být důležitých zdrojem informací pro analýzu zjištěného výsledku hospodaření ve finančním účetnictví. Na základě těchto informací může vedení podniku včas reagovat na měnící se ekonomické podmínky nebo včas přijmout adekvátní opatření. [4]

2.3.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

V praxi bývá využívána i kombinace těchto dvou účetních soustav. Tento přístup nejlépe odráží vztah mezi obsahovou uživatelskou diferenciací a potřebou zpracovatelsky unifikovat sběr prvotních účetních údajů. Pokud se budou požadavky externích a interních uživatelů rozcházet a nebude možné je zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, a tedy že oba přístupy vycházejí z odlišného vymezení nebo ocenění aktiv, je vhodné pro zobrazení reality zřídit dva okruhy účetnictví. Ale naopak pokud vyplyne, že lze požadavky finančního účetnictví v jiných podnikatelského procesu zajistit součtovou agregací podrobnějších informací nákladového účetnictví, bude se tento vztah obou subsystémů organizovat formou analytické evidence. [6]

Navrhujeme používání dvouokruhové účetní soustavy, jelikož se v ní požadavky uživatelů zajišťují v odděleném účetním okruhu, hlavně je přehlednější a podrobnější, ale také náročnější na zpracování. Výhodnější je využít kombinaci obou účetních soustav, z níž mohou čerpat interní i externí uživatelé.

2.4 Hospodářská střediska

Pro účely bakalářské práce budou definovány zejména odpovědnostní střediska, která jsou motivačně řízena pomocí stanovení jejich pravomocí a odpovědnosti. Odpovědnostní střediska jsou součástí ekonomické struktury podniku, přičemž je jejich zainteresovanost orientována na hodnotové výsledky, tzn. na výsledek hospodaření, dluhy, rentabilitu nebo také na náklady a výnosy. Podle rozsahu pravomoci a odpovědnosti a podle využívaných hodnotových nástrojů se rozlišují tři základní úrovně odpovědnostních středisek – nákladové/výnosové středisko, ziskové středisko a středisko investiční. Pro podrobnější rozlišení středisek můžeme tuto základní strukturu rozvést do šesti typů odpovědnostních středisek – nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové středisko. [4, 5]

Nákladově řízené středisko

Nákladově řízené středisko je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady z hlediska jejich odpovědnosti. Pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které vznikají v důsledku jeho činnosti, neodpovídají za výši externích výnosů podniku a za efektivnost využívání aktiv. Předpokladem využití hodnotových nástrojů je vymezení nákladů, které může útvar ovlivňovat svou činností a může také rozhodovat o objemu vytvářených výkonů, přičemž tyto náklady jsou předmětem kontroly. Skutečné náklady jsou porovnávány se stanoveným rozpočtem a hmotná zainteresovanost pracovníků je vázána na úsporu nebo překročení skutečných nákladů. [4, 5]

Ziskové středisko

V ziskovém středisku jsou pracovníci odpovědní jak za náklady, tak za výnosy, a tedy za zisk střediska. Předpokladem jeho využití je pravomoc střediska řídit celý podnikatelský proces, od rozhodnutí o objemu a struktuře vyráběných výkonů, před pořízení interních a externích zdrojů, po tvorbu výkonů až po prodej výkonů externím zákazníkům. Středisko tedy vstupuje do vztahů s externími dodavateli a odběrateli a ovlivňuje faktory, které působí na vývoj střediskových náklad, výnosů a také zisku. Pracovníci mají možnost ovlivňovat faktory, které působí na náklady a výnosy, ale nemají pravomoc rozhodovat o výši, struktuře a využití aktiv a nemohou rozhodovat ani o investicích. Kritériem úspěšnosti v ziskovém středisku je dodržení nebo překročení předem stanoveného zisku. [4, 5]

Rentabilitní středisko

Pracovníci v rentabilitním středisku odpovídají za náklady, výnosy a za výši střediskem vázaného pracovního kapitálu. Mají pravomoc ovlivňovat položky pracovního kapitálu, jako jsou pohledávky, závazky z obchodního styku a výši výrobních a vnitropodnikových zásob, tzn. materiálu, polotovarů, nedokončené výroby a výrobků u útvaru s uzavřeným reprodukčním cyklem. Zainteresovanost tohoto střediska se pak vztahuje k dosažené rentabilitě vázaného kapitálu, jehož výši středisko ovlivňuje. [4, 5, 6]

Investiční středisko

Vedoucí investičního střediska odpovídá za náklady, výnosy, výši střediskem vázaného kapitálu a také za pořizování investic. Bohužel s procesem pořizování investic souvisí určité problémy, které je potřeba eliminovat, příkladem je, že investice do určité sféry podnikání nemusí odpovídat budoucím trendům, což může znamenat nežádoucí vývoj v oblastech, které nemají perspektivu. Investiční střediska představují nejvyšší úroveň ekonomické struktury a vyskytují se pouze u velkých firem s širokým zaměřením, u ostatních firem rozhoduje o investicích vrcholové řízení podniku. [4, 5]

Výnosové středisko

Výnosové středisko ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje a svůj zájem orientuje na maximalizaci objemu prodeje. V pravomoci zpravidla není určování cen výrobků a zboží, jelikož jsou obvykle v kompetenci vrcholového vedení společnosti. Pracovníci zde neovlivňují výši vlastních nákladů prodaných výkonů, jelikož se nepodílejí na výrobě, a proto není vhodné, aby tyto útvary byly definovány jako zisková střediska. Předpokladem využití střediska je jeho pravomoc vstupovat do vztahů se zákazníky a možnost ovlivňovat objem a strukturu prodaných

výkonů. Zainteresovanost pracovníků je vázána na růst výnosů z prodeje a na úsporu ovlivnitelných režijních nákladů. [4, 5]

Výdajové středisko

Pracovníci ve výdajovém středisku odpovídají za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku v budoucnosti prospěch. Tyto výdaje ale nelze vztahovat k dosaženým výnosům stejného období nebo předem stanoveným nákladům. Pracovníci výdajových středisek jsou zainteresováni na dodržení limitu účelově vymezených výdajů a na měřitelných dlouhodobých efektech, které mohou být chápány jako důsledky vynakládaných výdajů. Hodnocení výsledku činnosti probíhá u těchto středisek věcným posouzením prospěchu plynoucího podniku z této činnosti a význam hodnotových nástrojů je proto spíše okrajový. Typickými příklady výdajových středisek jsou útvary strategického marketingu, výzkumu a vývoje nebo útvary vzdělání. [4, 5, 6]

Vymezení jednotlivých středisek, až buď podle typu činnosti, nebo ekonomické odpovědnosti by mělo být součástí formalizovaných pravidel vnitropodnikového ekonomického řízení podniku, přičemž by měla být uplatněna zásada, že pracovníci středisek by měli odpovídat za splnění hodnotových veličin, které jsou schopni ovlivnit. Proto je nutné upravit náklady zachycené ve vnitropodnikovém účetnictví tak, aby mohlo být provedeno hodnocení úspěšnosti pracovníků podle jejich odpovědnosti. [5] Jednotlivá hospodářská střediska a informace s nimi související jsou uvedeny v tabulce 2.2.

Tabulka 2.2 Přehledná tabulka jednotlivých typů hospodářských středisek

Typ odpovědnostního střediska	Orientace ekonomického řízení	Hodnotové kritérium	Stanovení úkolu	Vnitropodniková cena	Věcné předpoklady využití
nákladové (nižší typ)	Úspornost	absolutní úspora nákladů	pevný nebo variantní přepočtený rozpočet nákladů	na úrovni jednicových nebo variabilních nákladů	vymezení ovlivnitelných nákladů
nákladové (vyšší typ)	úspornost i výtěžnost	úspora nákladů včetně relativní úspory	lineárně přepočtený rozpočet nákladů	na úrovni plných střediskových nákladů	pravomoc rozhodovat o objemu výkonů střediska
výdajové	primárně věcné nástroje řízení	dodržení limitu výdajů	limit výdajů		pravomoc ovlivňovat výdaje
výnosové	maximalizace výnosů	objem výnosů	žádoucí výše výnosů		vymezení ovlivnitelných výnosů, pravomoc vstupovat do vztahu se zákazníky
ziskové	Účinnost	zisk před úroky a zdaněním	žádoucí úroveň zisku	tržní cena, případně plné střediskové náklady s připočtením ziskové přírážky	pravomoc vstupovat do vztahu se zákazníky
rentabilitní	účinnost, řízení pracovního kapitálu	rentabilita pracovního kapitálu	minimální žádoucí úroveň rentability pracovního kapitálu	tržní cena, případně plné střediskové náklady s připočtením ziskové přírážky	pravomoc ovlivňovat výši zásob, pravomoc vyjednávat dodací a platební podmínky s dodavateli a odběrateli
investiční	efektivnost kapitálu vázaného činností střediska	rentabilita vázaného kapitálu, ekonomický zisk	minimální úroveň rentability vázaného kapitálu, kladná výše ekonomického zisku	tržní cena	pravomoc rozhodovat o výši a způsobu využití investic

Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Úprava nákladů podle odpovědnosti a rozhodovací pravomoci

Je důležité stanovit odpovědnost za úspory, nebo za překračování nákladů, které jsou spotřebovány v rámci činnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Východiskem těchto nákladů je určení nákladů podle místa vzniku, které jsou upravovány tak, aby byla jednoznačně zobrazena odpovědnost daného střediska za tyto náklady, přitom důležitou podmínkou je, aby pracovníci odpovídali nejenom za výši nákladů, ale aby měli pravomoc je ovlivňovat.

Zobrazení nákladů podle principu odpovědnosti vyžaduje pár úprav. Prvním a základním pravidlem oddělení nákladů středisek je, že na vstupních hraničních vazbách se do střediska propouštějí všechny náklady na bázi předem stanoveného ocenění a tímto oceněním jsou vnitropodnikové ceny na vstupu, tzn. do střediska. Stejný princip platí i pro ocenění předávaných vnitropodnikových výkonů, kdy vnitropodniková cena na výstupu by měla být vytvořena na základě předem stanovených nákladů vynaložených na předávaný výkon. Druhé pravidlo zní tak, že náklady zúčtované na středisko je třeba vyjmout z jeho odpovědnosti v případě, že středisko výši nákladů neovlivňuje. To lze zajistit tak, že pracovníci střediska se zajímají pouze o vybrané náklady z celkového rozpočtu. Třetí pravidlo říká, že náklady navíc vynaložené v konkrétním středisku je třeba vyjmout z jeho odpovědnosti v případě, kdy útvaru vznikají vyšší náklady vyvolané činností jiného útvaru. A nakonec je náklady odpovědnostního střediska třeba zvýšit, pokud středisko nesplnilo některé úkoly. [5]

Náklady odpovědnostních středisek mohou zahrnovat:

- skutečně vynaložené prvotní náklady, za jejichž vznik nese středisko odpovědnost z hlediska objemu i ceny odebíraného ekonomického zdroje,
- prvotní náklady oceněné na úrovni předem stanovené v případě, že středisko odpovídá pouze za skutečnou naturální spotřebu,
- prvotní a druhotné náklady oceněné na úrovni předem stanovených nákladů v případě, kdy středisko provádí výkony nezbytné k odstranění nepříznivých důsledků zaviněných jiným střediskem,
- druhotné náklady oceněné na úrovni oportunitních nákladů vyjadřující majetkový prospěch, o který se středisko připravilo v důsledku neplnění svých úkolů,
- a druhotné náklady oceněné na úrovni předem stanovených nákladů vznikající spotřebou výkonů, které odebírajícímu středisku poskytuje další vnitropodnikový útvar. [5]

2.4.1 Výnosy odpovědnostních středisek

Zatímco jsou základní principy vymezení střediskových nákladů společné pro všechny typy odpovědnostních středisek, využití střediskových výnosů je závislé na míře delegované pravomoci a odpovědnosti, a tedy na konkrétním typu odpovědnostního střediska. Nositelem výnosu je výkon jako výsledek uskutečnění činnosti, proto je pro porozumění významu výnosů v odpovědnostním účetnictví vhodné rozlišit tři základní situace:

- I. Výkony střediska jsou určeny pro externí zákazníky, jsou snadno měřitelné a vymezitelné, a pravomoc rozhodovat o jejich struktuře a objemu spočívá na vedení odpovědnostního střediska. Výnosy střediska jsou určeny externími výnosy na základě tržních cen, za které se výkony prodávají externím zákazníkům. Toto je typické pro zisková, rentabilitní a investiční střediska;
- II. Výkony střediska jsou určeny pro ostatní útvary v podniku a o množství a struktuře výkonů rozhoduje odebírající útvar nebo řídící pracovník na vyšší úrovni řízení. Předávaný výkon je i tady možné jednoznačně vymezit a měřit. Výnosy střediska jsou určeny interními výnosy na základě vnitropodnikových cen interních výkonů a pro odebírající středisko představuje daný výkon interní náklad. Typická je tato situace pro nákladové středisko;
- III. Výkony střediska ani jeho vztahy s ostatními útvary není možné jednoznačně vymezit a měřit. Úkolem střediska je dodržet předem stanovenou výši náklad, zejména fixních režijních nákladů. Tato situace je typická pro nákladová střediska správních činností nebo například servisní střediska. [4]

2.4.2 Vnitropodniková cena

Pro stanovení vnitropodnikové ceny není důležité konkurenční prostředí trhu, ale potřeby vnitropodnikového řízení. Vnitropodniková cena jako nástroj odpovědnostního řízení musí splňovat následující funkce:

- motivovat předávající a odebírající středisko k rozhodování a chování, které je prospěšné jak pro středisko, tak pro podnik jako celek,
- vyjádřit úroveň pravomoci a odpovědnosti středisek,
- oddělit ovlivnitelný přínos k podnikovému výsledku a zajistit informace pro měření výkonnosti střediska. [4]

Aby byla vnitropodniková cena účinná jako nástroj odpovědnostního řízení, měla by splňovat tyto předpoklady:

- Vnitropodniková cena ovlivňuje rozhodování střediska, je-li stanovena předem, případně jsou-li předem určena pravidla pro její stanovení. V takovém případě je vhodné, aby byla vnitropodniková cena relativně stálá a aby byly stanoveny podmínky, za nichž může docházet ke změnám;
- Vnitropodniková cena je účinným nástrojem, pokud je v souladu s ostatními nástroji, zejména s rozpočty odpovědnostních středisek. Nejlepší způsob stanovení a obsah vnitropodnikové ceny je předpokladem pro její přijetí předávajícím a odebírajícím střediskem;
- Vnitropodniková cena by měla být stanovena na stejné úrovni, bez ohledu na to, zda odebírají výkony ostatní střediska nebo se prodává externím zákazníkům. [4]

V závislosti na úrovni pravomoci, odpovědnosti a charakteru středisek, na významu a četnosti předávání interního výkonu rozlišujeme čtyři základní typy vnitropodnikových cen.

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů se využívá u nákladových středisek, které neovlivňují využití kapacity a které zajišťují výkony pro ostatní střediska v požadovaných termínech, struktuře a také objemech. Jejich snahou je minimalizovat celkový objem vynaložených zdrojů a tím tak dosáhnout co nejlepší hospodárnosti formou absolutní úspory nákladů. [4]

Vnitropodnikovou cenu na úrovni plných nákladů je vhodné použít v případě, že kapacitní možnosti střediska určují celkovou kapacitu podniku, nebo v situaci, kdy je možné využít volnou kapacitu prodejem jeho výkonů externím zákazníkům. Jejich úkolem je absolutní úspora nákladů a dosažení vyššího využití vlastní kapacity. V případě, že je do vnitropodnikové ceny zahrnut podíl fixní režie na jednotku výkonu, který byl stanoven pro předpokládanou úroveň využití kapacity, jsou při překročení plánovaného využití kapacity uznány fixní náklady ve vyšší částce, než která byla stanovena v rozpočtu fixních nákladů střediska, protože dochází k překročené úhradě fixních nákladů. [4]

Nejoblíbenějším typem vnitropodnikové ceny je **vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky**. Tato vnitropodniková cena vychází z toho, že každé odpovědnostní středisko se snaží o dosažení zisku podniku, jako celku, a proto je žádoucí uznávat jednotlivým odpovědnostním střediskům podíl na zisku prostřednictvím vnitropodnikových cen jeho výkonů. Bohužel uvedený typ vnitropodnikové ceny může přinést řadu problémů, například nepodporuje zvyšování výkonosti podniku, protože má středisko svůj zisk dopředu uznáný, nebo i v obdobích, kdy je podnik ve ztrátě může středisko vykazovat zisk. Proti zahrnutí zisku do vnitropodnikové ceny stojí fakt, že zisk může reálně vzniknout pouze při prodeji výkonů externím zákazníkům a ti v případě, že zákazník

uzná vyšší cenu výkonu, než jsou jeho náklady. Tím, že zahrneme zisk do vnitropodnikové ceny, dochází ke zvyšování nákladů odebírajících středisek, tedy ke zvyšování nákladů na prodané výkony a tím ke snižování zisku z prodeje externím zákazníkům. [4]

Posledním typem je **vnitropodniková cena založená na tržní ceně**, jejíž výhodou je možnost přímého srovnání nákladové náročnosti výkonu střediska s konkurenčním prostředím. V případě, že jsou splněny tři následující podmínky, je vhodné použít vnitropodnikovou cenu založenou na tržní ceně:

- a) vztahy mezi vnitropodnikovými středisky jsou vůči externím vztahům nevýznamné,
- b) musí existovat konkurenční trh pro daný výkon,
- c) dodávajícímu středisku nevznikají žádné dodatečné náklady s prodejem výkonu na externí trh, pokud vznikají, je nutné je při stanovení vnitropodnikové ceny od tržní ceny odečíst.

Volba vnitropodnikové ceny ovlivňuje způsob rozhodování odebírajícího a předávajícího střediska o struktuře a objemu odebíraných, nebo předávaných výkonů, a proto se využití jednotlivých typů vnitropodnikových cen v různých situacích liší. [4]

2.4.3 Výsledek hospodaření střediska

Přes různou obsahovou náplň u jednotlivých typů středisek, by měl výsledek hospodaření plnit zejména funkci kritériální a stimulační. Výsledek hospodaření je kritériem pro hodnocení úspěšnosti hospodaření střediska, které je dosaženo činností nebo rozhodováním řídících pracovníků. Výsledek hospodaření vytváří takové podmínky, za kterých pracovníci střediska přispívají svou činností k naplnění cílů firmy jako celku a poté vytváří podněty pro rozvoj takového jednání, čím dochází ke zvýšení efektivnosti činnosti střediska a v důsledku toho i celého podniku. Důležité je propojit výsledek hospodaření s vhodnou formou odměny, přičemž se nemusí jednat pouze o finanční odměnu, ale také o kladné reference, které rozšiřují možnosti na trhu práce, nebo postup do funkce s větší možností uplatnění osobních schopností, anebo kvalitnější vybavení kanceláře. V každém typu odpovědnostního střediska je výsledek hospodaření vymezen následujícím způsobem. [4]

Nákladová střediska

U nákladových středisek vyjadřuje výsledek hospodaření překročení či úsporu ovlivnitelných střediskových nákladů ve srovnání s předem stanovenou výší určenou rozpočtem nebo vnitropodnikovými cenami. U nákladových středisek se rozlišuje, zda mají nebo nemají měřitelný objem aktivity. V případě, že nemají měřitelný objem aktivity, se srovnávají skutečné náklady s pevným rozpočtem a útvar je tak orientován na dodržení limitu

nákladů. U středisek, která mají měřitelný objem aktivity, se srovnávají skutečné náklady s předem stanovenými náklady přepočtenými na skutečný objem výkonů. [4]

Předmětem přepočtu mohou být pouze variabilní náklady, jestliže jsou fixní náklady uznány středisku v původní stanovené výši a útvar je tak orientován na přesné splnění stanoveného úkolu při vynaložení minimálních nákladů, a této situaci odpovídá využití vnitropodnikové ceny na úrovni variabilních nákladů, nebo pouze plné střediskové náklady, jestliže je útvar kromě vyhledávání absolutních úspor nákladů orientován také na zvyšování kapacity a této situaci odpovídá ocenění vnitropodnikovou cenou na úrovni plných nákladů. [4]

Výnosová střediska

Výsledek hospodaření vyjadřuje dodržení rozpočtovaného objemu výnosů z prodeje výkonů externím zákazníkům. Cenová politika je koordinována z vrcholového vedení podniku a výnosové středisko tedy ovlivňuje jenom objem a strukturu podávaných výkonů, ale nerozhoduje výši prodejních cen. Může ale použít různé prostředky, jako je poskytnutí množstevních slev nebo slev při okamžité úhradě. [4]

Zisková střediska

U ziskových středisek vyjadřuje výsledek hospodaření dodržení rozpočtované úrovně ovlivnitelného zisku. Při měření výsledku hospodaření by měly být odděleny náklady ovlivnitelné činností od nákladů neovlivnitelných. Ovlivnitelný výsledek hospodaření je základem pro hodnocení činnosti managementu a představuje tak významný nástroj odpovědnostního řízení. Výsledek hospodaření střediska slouží pro porovnání výkonnosti střediska s ostatními středisky podniku a je to jeden z ukazatelů pro to, u kterých středisek je vhodné podporovat rozvoj jejich činnosti nebo v opačném případě jejich činnost utlumovat. [4]

Rentabilitní a investiční střediska

Pro hodnocení přínosu rentabilitních a investičních středisek se využívají zejména kritéria rentability kapitálu nebo ekonomického zisku, případně přidané ekonomické hodnoty. [4]

2.5 Kalkulace

Kalkulace nákladů je chápána jako základní a nezastupitelná informace o vlastních nákladech na jednotky vytvořené podnikatelskou činností. Je zde možnost získat přehled o rentabilitě vlastních výkonů a následně je pak uplatnit pro příznivé ovlivňování výsledku hospodaření. Kalkulaci vlastních nákladů lze definovat jako výpočet, zjištění nebo stanovení vlastních nákladů výrobků, prací nebo služeb, které jsou druhově a objemově vymezeny. Pojem

zjišťování se používá v souvislosti s tvorbou kalkulací, které vyjadřují skutečné náklady na výrobek a jsou označovány jako výsledná a kalkulace. Pojem stanovení se používá v případě tvorby kalkulací, které vyjadřují předem stanovené náklady na výrobek a jsou označovány jako kalkulace předběžná. [5]

2.5.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je jeden nebo více druhů výkonů, pro které se kalkulace sestavuje. Přitom může vzniknout jediný druh výkonu, např. elektrická energie, a v tom případě se jedná o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu, nebo může vzniknout více druhů výkonu se stejným technologickým procesem nebo postupem, které se liší tvarem, velikostí, hmotností a v tom případě se jedná také o homogenní výrobu s více druhy výkonů. V případě vzniku více druhů výkonů s odlišnou jakostí, použitým materiálem nebo různým technologickým postupem mluvíme o heterogenní výrobě s více druhy výkonů. [5]

2.5.2 Kalkulační jednice

Jak tvrdí Mruzková (2013, s. 146) „Kalkulační jednice je definovaná jako určitý výkon, vymezený druhem, měrnou jednotkou, místem vzniku, příp. určením výkonu, na který se stanoví nebo zjišťují vlastní náklady.“ Počet kalkulačních jednic se označuje jako kalkulované množství, pro které se stanoví nebo zjišťují najednou vlastní náklady. Kalkulované množství má souvislost s časovým obdobím, za které se sestavují kalkulace nákladů. Definování kalkulační jednice do značné míry ovlivňuje vypovídací schopnost kalkulací, a proto je důležité si uvědomit, že počet definovaných kalkulačních jednic znamená stejný počet kalkulací, které jsou k dispozici pro jejich využití v ekonomickém řízení. Proto je vhodné zvolit optimální detail výrobků, na které se kalkulace sestavuje, protože příliš malý počet kalkulací nedostačuje k využití pro tvorbu prodejních cen a ke stanovení přesného nákladového úkolu pro dané středisko. Naopak příliš velký počet kalkulací je náročný na jejich sestavení a na samotnou práci s nimi, proto je ve velkém množství výkonů vhodné **vytvářet kalkulační skupiny** podle stejného kritéria. [5]

2.5.3 Struktura kalkulace a kalkulační vzorec

Struktura kalkulace představuje výčet jednotlivých položek nákladů, přičemž jako výchozí struktura se používá kalkulační členění nákladů, které vyjadřuje vztah, přiřaditelnost a zjistitelnost nákladů na kalkulační jednici. V kalkulaci nalezneme primárně náklady přímé a nepřímé a východiskem pro identifikaci je druhové členění nákladů, které je obsaženo v účtovém rozvrhu každého podniku. [5]

Kalkulační vzorec představuje systematické seřazení nákladových položek v kalkulaci

pro snadné určení vlastních nákladů na kalkulační jednici. Pro státní řízení cen a zajištění mezipodnikového a mezioborového srovnávání kalkulací nákladů za jednotlivá období byly oborové kalkulační vzorce posléze zrušeny a byly nahrazeny typovým kalkulačním vzorcem a povinnou strukturou nákladů. **Typový kalkulační vzorec** (viz tab. 2.3) byl předepsán vyhláškou federálního ministerstva financí č. 21/90 Sb. o kalkulaci, která byla v roce 1992 zrušena zákonem o účetnictví, ale modifikace typového kalkulačního vzorce se používají v některých podnicích dosud. Kalkulační položky přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady jsou nákladem přímým, výrobní režie, správní režie a odbytová režie je nákladem nepřímým. [5]

Tabulka 2.3 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační položka
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Σ Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Σ Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Σ Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk/ztráta
Σ Cena

Zdroj: [5] – vlastní zpracování

2.5.4 Klasifikace kalkulací

Kalkulace nákladů jsou členěny podle jednotlivých hledisek, která jsou spojeny s jejich využitím, technikou výpočtu nebo specifickým charakterem výrobního procesu. [5]

Klasifikace kalkulací podle času sestavení a funkce při řízení

Z hlediska členění podle času sestavení a funkce při řízení jsou kalkulace rozlišovány na kalkulace předběžné, výsledné a specifické.

Předběžnou kalkulací jsou vyjádřeny předem stanovené náklady dané kalkulační jednice a k předběžným kalkulacím patří kalkulace operativní, plánová a propočtová. Pomocí operativních kalkulací se vyjadřuje úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednici v konkrétních technologických, technických nebo organizačních podmínkách, které jsou určeny pro zhotovení výkonu. Sestavuje se na základě podrobných operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů pro jednotlivé činnosti při zhotovení každé jednotky výkonu. Hlavním

úkolem je operativní norma ve spotřebě zdrojů pro výrobu konkrétního výrobku daného útvaru, ukládaným pro dané konkrétní podmínky, přičemž změna těchto podmínek vede ke změně a přepočtu kalkulace. Proto bývá operativní kalkulace často nazývána jako kalkulace okamžiková. Operativní kalkulace se sestavuje na období, ve kterém se nepředpokládá změna technických, technologických, organizačních podmínek, ale také i změna cen ekonomických zdrojů a předpokládaného objemu výkonů. Využívá se zejména při kontrole zajištěnosti ročního plánu nákladů, ke krátkodobému hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů nebo ke stanovení nákladového úkolu v oblasti jednicových nákladů útvarům hlavní činnosti. Plánovou kalkulací se vyjadřují průměrné náklady, kterých se má dosáhnout u určitého výrobku, práce nebo služby v plánovaném období. Je provázána s plánem nákladů podniku a musí být respektovány výrobní, technologické a organizační podmínky a často bývá označována jako kalkulace intervalová, protože jsou náklady průměrným úkolem dané kalkulační jednice na určitý časový úsek. Sestavuje se na základě plánových norem, které jsou vytvořeny pro jednicové a současně přímé náklady, a tyto normy jsou úkolem ve spotřebě zdrojů na plánovací období. Využívá se pro sestavení plánů nákladů podniku, k plánování potřebného množství materiálů a slouží také jako nástroj kontroly skutečně dosažené hospodárnosti výrobků a útvarů hlavní činnosti. Propočtová kalkulace se sestavuje pro nové nebo inovované výkony a vyjadřuje předběžně stanovené náklady kalkulační jednice. [5]

Výsledná kalkulace vyjadřuje průměrné skutečné náklady kalkulační jednice po jejím dokončení za určité období. Může mít intervalový nebo okamžikový charakter. O intervalový charakter se jedná v případě, jestliže jsou v kalkulaci zachyceny náklady na výrobek za kalendářní období, ve kterém jsou zachyceny v účetnictví. Intervalová výsledná kalkulace se používá k hodnocení skutečně dosažené hospodárnosti vynakládaných nákladů za kalendářní období a ke zjištění skutečného zisku a ztráty z prodeje daného výkonu. Okamžiková výsledná kalkulace se vyznačuje tím, že jsou v ní zachyceny skutečné náklady na výrobek za kratší období, než je měsíc. Používá se většinou na zjištění jednicových a variabilních nákladů na výrobek.

Specifická kalkulace se používá pro specifické účely v oblasti ekonomického řízení. Patří sem kalkulace cenová, výchozí a základní. Cenová kalkulace vyjadřuje kalkulaci prodejní ceny výkonu a je v ní obsažen i kalkulovaný zisk. Kalkulace výchozí je vymezena jako technicko-kalkulační nástroj, který slouží k odvození především plánové kalkulace. Základní kalkulace je vymezena jako pevné měřítko sloužící k hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů po dobu alespoň jednoho účetního období. [5]

Klasifikace kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti

K hodnocení hospodárnosti nákladů podle výkonů jsou zapotřebí kalkulace, které tvoří porovnávací základnu a kalkulace, které jsou se základnou porovnávány. Pokud v podniku nejsou kalkulace využívány k hodnocení hospodárnosti nákladů, nelze hovořit o smysluplném sestavování kalkulací. Z hlediska členění pro potřeby hodnocení hospodárnosti se kalkulace člení na kalkulaci skutečných cen, standardní a normovou kalkulaci.

Kalkulace skutečných cen obsahuje náklady, které jsou oceněny reálnými cenami včetně výkyvů, rabatů nebo kurzových vlivů platnými v daném časovém období sestavení kalkulace. Jedná se tedy o aktuální výslednou kalkulaci nákladů sestavenou za dané období. Zpracovává se na základě skutečných cen vstupů a skutečných naturálních spotřeb jednotlivých materiálů, surovin, energií apod. na kalkulační jednici. Při hodnocení hospodárnosti se tato kalkulace porovnává s kalkulací standardní nebo normovou, kdy jsou zjišťovány odchylky a vlivy, které na tyto odchylky působí.

Kalkulace standardní je vymezená jako kalkulace nákladů a je určená pro srovnání se skutečnými náklady jednotlivých výkonů. Kalkulace standardní je vytvořena na základě tzv. standardů, kdy jsou přesně stanoveny hodnotové veličiny, jako jsou náklady, cena a zisk, nebo je naturálně vyjádřená spotřeba ekonomických zdrojů na jednotku výkonu.

Kalkulace normová je předběžná kalkulace, která je sestavena na základě norem spotřeby zdrojů. Používá se pro hodnocení hospodárnosti výrobního procesu v technických a technologických podmínkách.

Klasifikace kalkulací podle použité kalkulační techniky

Jako kalkulační techniky jsou označeny různé způsoby pro vyčíslení výše a struktury vlastních nákladů na kalkulační jednici, zejména se jedná o způsob a vyčíslení nepřímých nákladů na výkon. Při výběru vhodné kalkulační techniky sledujeme zejména charakter výrobního procesu a výkonů. [5]

Kalkulace dělením prostá se používá v případě, pokud výsledkem procesu tvorby výkonu jsou stejnorodé výkony se stejnou náročností na vynakládané náklady. Typickým příkladem je homogenní výroba s jedním druhem výkonu, přičemž jednotlivé výrobní operace na sebe navazují a tvoří jednotný a uzavřený technologický celek, ale zároveň se využívá i při sestavování kalkulací unikátních výrobků. Při sestavování předběžné kalkulace se vychází z toho, že kalkulační jednice obsahuje jeden druh výkonu a všechny spotřebované náklady na tuto kalkulační jednici jsou nákladem přímým. Důležité je stanovit správnou výši jednicových

a režijních nákladů, protože zde existují rozdíly.

Jednicové náklady (viz vzorec 2.1) se stanoví podle vztahu:

$$jn_{v,s} = THN_{s,v} \cdot c_s \quad (2.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

$jn_{v,s}$ – jednicový náklad s-tého druhu ekonomického zdroje na jednotku v-té kalkulační jednice

$THN_{s,v}$ – norma spotřeby s-tého druhu ekonomického zdroje na jednotku v-té kalkulační jednice

c_s – cena s-tého druhu ekonomického zdroje použitá podle typu předběžné kalkulace [5]

Při stanovení režijních nákladů (viz vzorec 2.2) se vychází z rozpočtu režijních nákladů na dané období. Jedná se o naprosto stejnorodé výkony, tudíž podíl režijních nákladů připadající na kalkulační jednici se stanoví podle vztahu:

$$rn_{pl,s} = \frac{RN_{pl,s}}{Q_{pl}} \quad (2.2)$$

Vysvětlivky zkratk:

$rn_{pl,s}$ – režijní náklad s-tého nákladového druhu vyjádřený na kalkulační jednici

$RN_{pl,s}$ – rozpočet s-tého režijního nákladu na dané období

Q_{pl} – plánované množství stejnorodého výkonu pro dané období

Při sestavování výsledné kalkulace se vzhledem ke stejnorodému charakteru výkonů všechny náklady jeví jako přímé, a tedy zjistitelné na kalkulační jednici. Proto se skutečné jednicové i režijní náklady za období vydělí skutečným počtem kalkulačních jednic neboli skutečným kalkulovaným množstvím (viz vzorec 2.3), vyjádřeným podle vztahu:

$$rn_{skut,s} = \frac{RN_{skut,s}}{Q_{skut}} \quad (2.3)$$

Vysvětlivky zkratk:

$rn_{skut,s}$ – skutečný režijní náklad s-tého nákladového druhu vyjádřený na kalkulační jednici

$RN_{skut,s}$ – skutečné s-té režijní náklady za dané období

Q_{skut} – skutečné množství stejnorodého výkonu za dané období [5]

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se používá v podmínkách homogenní výroby s více druhy výkonů, přičemž jednotlivé výkony jsou vytvářeny stejným technologickým procesem, ale odlišují se určitými parametry, jako je například velikost, hmotnost, pracnost zpracování, aj. Vyskytují se zde náklady přímé, které jsou zjistitelné na kalkulační jednici, tak i náklady nepřímé. Pro zjištění nákladů přímých a nepřímých na kalkulační jednici je

rozhodující, zda se jedná o kalkulaci předběžnou, nebo výslednou. [5]

Při sestavení předběžné kalkulace se použijí normy spotřeby, buď operativní, nebo plánové, podle toho, jaký druh předběžné kalkulace se zpracovává. U výsledné kalkulace se zjistí skutečná spotřeba jednotlivých nákladových druhů přímých nákladů podle jednotlivých kalkulačních jednic, především z operativní evidence o výrobě. Skutečná spotřeba může být zjištěna v peněžních jednotkách nebo naturálních jednotkách a je nutné ji vynásobit skutečnou cenou, platnou k datu pořízení nákladové položky.

Hlavním problémem je stanovení nepřímých nákladů na kalkulační jednici, protože se při vyčíslení vychází z předpokladu, že rozdílné nepřímé náklady nejsou způsobeny rozdíly v technologii nebo prováděných činnostech, ale jsou zde rozdílné parametry jednotlivých výkonů, které znamenají odlišnost v náročnosti zpracování výkonů a tím i odlišnou výši přiřazení nepřímých nákladů. Platí, že výkonu náročnějšímu na zpracování jsou přiřazeny vyšší nepřímé náklady na jednotku výkonu než tomu, který je na zpracování jednodušší. K rozvrhování nepřímých nákladů slouží poměr nepřímých nákladů mezi kalkulačními jednicemi, který je vyjádřen pomocí poměrových čísel, která vyjadřují poměr náročnosti zpracování jednotlivých výkonů. Existují tři způsoby odvození poměrových čísel. Nejnáročnější způsob stanovení poměrových čísel je z individuální kalkulace a výsledkem jsou úplné vlastní náklady n -tého výrobku v Kč na jednotku. [5]

Odvození poměrových čísel lze i za pomoci technicko-technologických parametrů, ale je důležité rozlišit, zda je hodnota parametru a nepřímého nákladu v přímé nebo nepřímé souvislosti.

Přímá souvislost (viz vzorec 2.4) znamená, že vyšší hodnotě parametru odpovídá vyšší náročnost na zpracování výkonu a tím pádem jsou přiřazeny vyšší nepřímé náklady. Například čím bude časová náročnost vyšší, tím bude na daný výrobek přiřazeno více nepřímých nákladů a naopak. Poměrové číslo daného výrobku se vypočítá podle vztahu:

$$k_v = \frac{p_v}{p_z} \quad (2.4)$$

Vysvětlivky zkratk:

k_v – poměrové číslo

p_v – parametr daného výrobku

p_z – parametr základního výrobku [5]

Nepřímá souvislost (viz vzorec 2.5) znamená, že vyšší hodnotě parametru odpovídá nižší náročnost zpracování výrobku a tím pádem i nižší nepřímé náklady a naopak. Poměrové číslo při nepřímé souvislosti se vypočítá jako:

$$k_v = \frac{p_z}{p_v} \quad (2.5)$$

Kalkulace přírážková se používá v podnicích s heterogenní výrobou, které jsou výsledkem různorodého technologického postupu. Produkty jsou zpracovávány různými postupy a výrobními operacemi, proto se mění i poměr nákladů mezi výkony. U heterogenních výkonů se vyskytují z kalkulačního hlediska náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou zjistitelné z operativních nebo plánových technicko-hospodářských norem a příslušných cen vstupů při tvorbě předběžných kalkulací nebo z operativní evidence a skutečných cen vstupů při sestavení výsledné kalkulace. Nepřímé náklady jsou společné všem výkonům, které nelze stanovit na jednotlivé kalkulační jednice v poměru množství výkonů, protože množství výkonů ovlivňuje výši společných nákladů buď částečně, nebo vůbec. [5]

Nepřímé náklady se na výkony rozvrhují podle veličin označovaných jako rozvrhové základny a přiřítání jednotlivých nepřímých nákladů na kalkulační jednici se provádí pomocí přírážek nebo sazeb. Rozvrhové základny představují základ pro rozvržení nepřímých nákladů na kalkulační jednici a určují tedy poměry nepřímých nákladů mezi kalkulačními jednicemi. Rozvrhovou základnou musí být taková veličina, k níž jsou nepřímé náklady v příčinné souvislosti a výše rozvrhové základny musí být snadno zjistitelná a kontrolovatelná. Hlavním zdrojem pro stanovení rozvrhové základny jsou normy spotřeby nebo operativní evidence.

Rozvrhové základny se člení na peněžní a naturální, přičemž peněžní jsou vyjádřeny v hodnotových veličinách, přičemž jsou nejčastěji používány nákladové veličiny, jako je přímý materiál, přímé mzdy nebo přímé náklady celkem. Peněžní rozvrhové základny jsou snadno zjistitelné z norem nebo z kalkulací. Naturální rozvrhová základna je vyjádřena v naturálních jednotkách, příkladem je čas zpracování nebo hmotnost výrobku a zdrojem těchto údajů bývají normy spotřeby jak operativního, tak plánového charakteru, tak operativní evidence. Zjistitelnost je obtížnější než u peněžních rozvrhových základen, jelikož musí být zjistitelné na výkon a současně musí být správné, ale nejsou nepříznivě ovlivněny cenovými změnami. [5]

3 Členění nákladů a výnosů v teorii

Pro účtování nákladů a výnosů jsou vymezeny účtová třída 5 – Náklady a účtová třída 6 – Výnosy. V jejich rámci probíhá během účetního období narůstajícím způsobem účtování na výsledkových účtech, které vyjadřuje, jaké náklady byly vynaloženy a jakých výnosů bylo dosaženo. Pro zjištění výsledku hospodaření se náklady a výnosy člení na provozní, které souvisejí s běžnými účetními případy a finanční, kam spadají například úrokové a kurzové operace.

Při účtování nákladů a výnosů je důležité dodržovat obecné zásady při účtování, tj. náklady a výnosy se časově rozlišují, to znamená, že účetní případ zaúčtujeme do období, se kterým časově a věcně souvisí, při účtování nákladů a výnosů je zákaz vzájemné kompenzace, účtový rozvrh výsledkových účtů je třeba sestavit s ohledem na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů, aj. [6]

3.1 Hospodárnost, účinnost a efektivnost nákladů

Pokud chce podnik dosáhnout stanovených cílů podnikatelské činnosti, je důležité zvyšovat hospodárnost a účinnost vynaložených nákladů s cílem dosažení požadované efektivnosti. **Hospodárností** se myslí takový průběh nákladů, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. Zvýšením hospodárnosti je možno dosáhnout dvěma způsoby, a to formou úspornosti, která se projevuje jako absolutní snížení nákladů při zachování stejného množství výkonů nebo formou výtěžnosti, projevující se jako maximalizace objemu výkonů při stejném množství výkonů. **Účinnost** je dosažení vyšších výstupů při vynaložení stejného množství ekonomických zdrojů. Schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání se nazývá **efektivností**, která je měřena pomocí poměru výsledku hospodaření dosaženého za dané období ke stavovým veličinám. [5]

3.2 Členění nákladů podle principů ekonomického řízení podnikatelské činnosti

V rámci principů ekonomického řízení podnikatelské činnosti je důležité náklady rozlišovat z hlediska vlastníků podniku a ostatních externích uživatelů informací o nákladech, z hlediska státu a z hlediska řídicích pracovníků. Z hlediska vlastníků neboli z hlediska finančního účetnictví vyjadřují náklady skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Projevují se jako snížení aktiv, přičemž nemusí jít jenom o úbytek peněžních prostředků, ale také o úbytek materiálu, zásob apod., ale také se projevují jako zvýšení závazků, kdy vznik

nákladů časově přechází v peněžní výdaj, typickým příkladem je mzda pracovníka, která je první nákladem a až po jejím vyplacení dochází ke snížení závazků. Z pohledu státu se jedná o náklady, které byly prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Z hlediska činnosti řídicích pracovníků, označované jako manažerské pojetí nákladů, mají náklady vždy těsný vztah k výkonům, které jsou předmětem činnosti podniku. Mezi hlavní znaky těchto nákladů patří racionální a přiměřené vynakládání ekonomických zdrojů, snaha o zhodnocení nákladů a oceňování nákladů, které je prováděno pořizovacími cenami, reprodukční pořizovací cenou nebo odhadem ceny. [5]

3.3 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů sleduje prvotní formu nákladů při jejich vstupu do hospodářské činnosti. Odpovídají na otázku – Co bylo spotřebováno? Jaké aktiva, práce nebo služby? Mezi základní skupiny nákladů patří:

- Spotřeba materiálu, paliv a energie
- Služby (opravy, cestovné, náklady na reprezentaci)
- Mzdové a osobní náklady, včetně sociálního a zdravotního pojištění
- Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
- Finanční náklady

V účtové osnově pro podnikatelské subjekty nalezneme právě druhové členění nákladů v 5. účtové třídě. Náklady členěné podle jednotlivých druhů vznikají v podniku jako spotřeba cizích ekonomických zdrojů, například surovin, materiálů, práce, a jedná se o náklady prvotní. [5, 8]

3.4 Účelové členění nákladů

Náklady se sledují podle příčin jejich vzniku a tou může být buď provedení činnosti, nebo konkrétního výkonu. Každý náklad musí mít při svém vzniku vymezenou účelovost, jinak by bylo nesmyslné je vynakládat. Důležité je respektovat místo jejich vzniku, případně odpovědnost za jejich vznik v podniku a jsou využívány ke kontrole hospodárnosti ve vztahu k jednotlivým výkonům, činnostem, aktivitám. Z hlediska účelovosti je možné náklady sledovat podle vztahu k výkonům nebo vztahu k útvarům. [1, 5]

3.4.1 Členění nákladů podle vztahu k procesu, činnostem a aktivitám

Členění nákladů podle vztahu k procesu, činnostem a aktivitám zahrnuje náklady technologické, náklady na obsluhu, zajištění a řízení. Ke vzniku technologických nákladů dochází při vynaložení prostředků a práce při uskutečňování technologických operací v procesu

zhotovení určitých výkonů. Rozšiřování technologických nákladů přímo souvisí s rozšiřováním výroby, zavedením nového výrobku nebo rozšířením stávajících kapacit.

Náklady na obsluhu, zajištění a řízení vznikají v důsledku vytváření podmínek pro bezprostřední průběh celého podnikatelského procesu, například náklady na zásobování, na opravy, na úklid a na bezpečnost práce. Při zavedení nového výrobku, nebo při zrušení výrobku zůstávají stejné, nebo se mění jenom částečně, nikoliv v přímé souvislosti s danou změnou.

3.4.2 Členění podle způsobu kontroly hospodárnosti

Toto členění nákladů je využíváno především pro kontrolu a řízení hospodárnosti vynakládaných nákladů. Základní princip provádění kontroly hospodárnosti vynakládaných nákladů spočívá ve stanovení nákladového úkolu, zjištění skutečných nákladů, porovnáním nákladového úkolu a skutečných nákladů, a především zjištěním a vyhodnocením výše odchylky.

Jednicové náklady vznikají vytvořením každé definované jednotky výkonu, přičemž s konkrétní jednotkou výkonu bezprostředně souvisí. Jsou součástí technologických nákladů, ale můžeme mezi ně zahrnout i náklady na obsluhu, zajištění a řízení, ale z hlediska členění nákladů na přímé a nepřímé se jedná téměř vždy o náklady přímé, nepřímé náklady mohou být jednicovými jenom výjimečně, příkladem je časová mzda výrobního dělníka. Mezi nejčastější jednicové náklady patří náklady na spotřebu materiálu, náklady na mzdy a výjimečně odpisy strojů v případě, kdy se doba užívání předpokládá na výrobu určitého počtu výrobků. [1, 5]

Režijní náklady jsou tvořeny částí technologických nákladů, které souvisí se zabezpečením technologického procesu a s náklady na řízení, obsluhu a zajištění. U režijních nákladů není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu, jedná se naopak o společné náklady. [4, 5] Všechny režijní náklady mají společný charakter, a proto se jednotky výkonu rozvrhují pomocí nepřímých metod. Režijní náklady se v podniku člení podle funkce, kterou při řízení, obsluze a zajištění podnikatelského procesu plní. Patří sem:

- výrobní režie, zahrnující náklady na zajištění, obsluhu a řízení v útvech hlavní činnosti,
- správní režie, zahrnující náklady spojené se správou, řízením a organizací podniku,
- zásobovací režie, zahrnující náklady související se pořizováním skladováním, výdejem materiálu,
- odbytová režie, patří sem náklady na skladování, expedici, prodej a balení výrobků. [5]

3.4.3 Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Náklady jsou využity při kalkulacích a rozhodující o správném zařazení nákladového druhu je hledisko přiřaditelnosti a zjistitelnosti na jednotku výkonu, tzv. kalkulační jednici.

Přímé náklady jsou zjistitelné na daný výkon, přičemž zjistitelnost je dána možností zvážení spotřeby, měřením nebo existencí určité normy. Nákladem přímým je i většina nákladů jednicových, protože vznikají při tvorbě každého výkonu, je snadné je změřit, a tudíž i zjistit na jednotku výkonu, ale nemusí to platit vždy. Nejčastějším případem je provádění jediného druhu výkonu nebo v podmínkách kusové sortimentní výroby u jednicových materiálových nákladů.

Nepřímé náklady nejsou zjistitelné na daný výkon. Přiřazují se pomocí nepřímých postupů, nejčastěji pomocí matematicko-technických metod. Do nepřímých nákladů patří i většina režijních nákladů, jelikož vytvářejí podmínky pro průběh výrobního procesu, které jsou společné více druhům výkonů a tím pádem nejsou zjistitelné na daný výkon. Režijní náklad může být ale i nákladem přímým, např. u homogenní výroby s jedním druhem výkonu. [1, 5]

3.4.4 Náklady podle jednotlivých míst vzniku

Pro objektivní a adresné hodnocení a ovlivňování hospodárnosti a efektivnosti je důležité posuzovat vztah nákladů k jednotlivým místům jejich vzniku. Místem vzniku nákladů je středisko, které je charakterizováno jako samostatná část podniku, pomocí něhož chce management podniku dosáhnout stanovených cílů. Středisko je součástí **organizační struktury podniku**, v kterém je vymezena funkce jednotlivých útvarů, míra jejich pravomoci a odpovědnosti, nebo je součástí **ekonomické struktury podniku**, v rámci které jsou zobrazeny kooperační vazby mezi útvary a určena odpovědnost nejen za plnění naturálně vyjádřených úkolů, ale také za skutečný vývoj ovlivnitelných hodnotových veličin. [5]

Prvotní náklady

Prvotní náklady se objevují v dané aktivitě poprvé. Vznikají v podniku a jeho středisku spotřebou ekonomických zdrojů od externích dodavatelů, a proto se označují i jako náklady externí. Prvotním nákladem jsou i náklady jednoduché, neboť vstupují do procesu poprvé. [1]

Druhotné náklady

Náklady druhotné jsou charakterizovány jako výkon jednoho střediska, který je předán a spotřebován v jiném středisku. Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výrobků, prací a služeb, které byly vytvořeny uvnitř podniku a nazývají se jako náklady interní. Současně se projevují i jako náklady komplexní, protože je lze rozložit na původní složky nákladů, které byly vynaloženy na spotřebovaný vnitropodnikový výkon. [5]

Podle toho, jakou činnost středisko zajišťuje, se střediska ekonomické struktury člení podle charakteru činnosti, které je vhodné pro všechny obory (např. výrobní činnost, obchodní činnost, banky) a je podstatné i při sestavování kalkulací nákladů výkonů, kdy se rozlišují na kalkulace výrobních a nevýrobních činností. V útvech hlavní činnosti probíhají technologické operace, které jsou předmětem hlavní podnikatelské činnosti podniku. Výkony jsou po dokončení buď prodány externímu zákazníkovi, nebo předány dalšímu útvaru. Obslužné a servisní útvary předají své výkony dalším útvarům a v útvaru správy a řízení najdeme činnosti zaměřené na správu a řízení podniku, jako celku, a jejich výkony nelze měřit ani definovat. Mezi speciální útvary patří sociální programy a sociální služby pro zaměstnance, které mohou být zajišťovány buď vlastním útvarem, nebo pomocí externích služeb. Zajištění budoucího rozvoje podniku a zachování, nebo dokonce rozšíření postavení na trhu má na starosti strategický útvar. [5]

Podle ekonomické odpovědnosti se střediska člení na nákladově orientované středisko, za které se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti a je nejnižším útvarem. V ziskovém středisku odpovídají pracovníci nejenom za náklady, ale také za výnosy a výsledek hospodaření a mají možnost ovlivňovat faktory, které působí na náklady a výnosy. Pracovníci v rentabilním středisku jsou odpovědni za náklady, výnosy a výši vázaného pracovního kapitálu. Vedoucí v investičním středisku odpovídá hlavně za pořízování investic, se kterým souvisí určité problémy, například investice do určité sféry nemusí odpovídat budoucím trendům. Výnosové středisko ovlivňuje zejména výši tržeb z prodeje a toto středisko má orientovat svůj zájem na maximalizaci objemu prodeje a ve výdajovém středisku jsou pracovníci odpovědni za výdaje, u nichž se předpokládá, že v budoucnu přinesou podniku prospěch. [5]

3.4.5 Členění nákladů ve výrobním podniku

Ve výrobních podnicích se využívá členění podle účelu jejich vzniku. Ve výrobním podniku jsou dvě hlavní skupiny nákladů, výrobní a nevýrobní.

Výrobní náklady jsou souhrnem technologických nákladů a nákladů na zajištění, obsluhu a řízení, které vedou k dokončení produktů. Mezi výrobní náklady patří přímý materiál, který je součástí výrobku a je objektivně zjistitelný na jednotlivý produkt, jedná se tedy o přímý jednicový náklad. Dále sem patří přímé mzdy, které nejčastěji představují mzdy pracovních dělníků, jejichž výše je také objektivně zjistitelná na jednotlivý produkt, jedná se o přímé jednicové mzdy. Součet přímého materiálu a přímých mezd tvoří tzv. přímé náklady. A v neposlední řadě sem spadá i výrobní režie, ve které jsou zahrnuty ostatní náklady, které souvisí s výrobou. Jsou zde zahrnuty technologické náklady a náklady na obsluhu, zajištění a řízení, které vznikly při výrobě, ale nejsou zjistitelné na jednotlivý produkt, např. náklady na

nepřímý materiál a mzdy, odpisy, náklady na vytápění a osvětlení apod. Součet přímých mezd a výrobní režie tvoří zpracovací náklady, pomocí nichž lze vyjádřit výši nákladů vynaložených na přeměnu základních materiálů, které tvoří podstatu výrobků na konečný produkt. [5]

Nevýrobní náklady vznikají se zabezpečením ostatních činností podniku, které jsou součástí hlavního předmětu podnikání. Součástí nevýrobních nákladů jsou odbytové náklady, které vznikají se zabezpečením objednávek od zákazníků, předáním a dopravou konečných výrobků. Můžeme sem zařadit náklady na reklamu, dopravu hotových výrobků, náklady na skladování hotových výrobků, náklady na obchodní cesty, aj. Odbytové náklady mohou být jak přímé, zjistitelné na výrobek (např. návody k použití), tak i nepřímé, označované jako odbytová režie. Nezbytnou součástí nevýrobních nákladů jsou náklady administrativní neboli správní režie, která je spojena se zabezpečením řízení a správy podniku. Patří sem náklady na vedení účetnictví, public relations nebo náklady spojené s administrativou podniku jako celku. Jedná se o náklady režijní a nepřímé, jelikož nejsou zjistitelné na jednotlivý výrobek a při sestavování kalkulací se musí rozvrhovat podle jednotlivých kalkulačních technik. [5]

3.5 Členění nákladů podle vztahu ke změně objemu výkonů

Členění nákladů podle vztahu ke změně objemu výkonů se využívá při plánování nákladů, kdy se odlišně stanoví nákladový úkol pro náklady, které nejsou závislé na změně objemu výkonů a pro náklady závislé na změně objemu výkonů, při kontrole hospodárnosti vynakládání nákladů, při tvorbě kalkulací, v rozhodovacích úlohách, kdy se zkoumá vliv změny objemu výkonů na výši nákladů, výnosů a výsledku hospodaření apod.

3.5.1 Fixní náklady

Výše fixních nákladů není závislá na objemu výkonů v rámci určité kapacity a opakované využití těchto zdrojů se uskutečňuje až po vyčerpání jejich kapacity. Zajišťují podmínky pro činnost v určitém rozsahu, přičemž rozsah činnosti je limitován kapacitou. Fixní náklady jsou vždy jednorázově vynakládány na určité časové období, opakovatelné vynaložení těchto zdrojů se uskutečňuje až po vyčerpání jejich kapacity. [5, 8]

Podle vztahu k objemu výkonů se fixní náklady člení na absolutně fixní náklady, jejichž celková výše se nemění, přestože se mění objem produkce. Tyto náklady se dále člení na jednorázové náklady, které jsou vynakládány před zahájením podnikatelské činnosti, a průběžné náklady, jejichž vynakládání se děje opakovatelně v určitých časových intervalech.

Fixní náklady měnící se skokem, které jsou neměnné v celkové výši jen v rámci určitého objemu produkce, poté se fixní náklady zvyšují najednou, tzn. skokem.

Podle závislosti na čase se fixní náklady člení na čisté fixní náklady, které jsou v čase

neměnné, takže mluvíme o absolutně fixních nákladech. Patří sem například odpisy správních budov nebo mzdy správních pracovníků.

Náklady, které zahrnují vliv činitele času a jejich výše se s časem mění, například nájemné nebo úroky, nazýváme fixní náklady s trendem. Do této skupiny dále patří fixní náklady s periodickým kolísáním, kdy výše fixních nákladů souvisí se sezónností daného časového období. Typickým příkladem je rozdílná spotřeba tepla při vytápění v letním a zimním období. [5]

Podle hlediska možnosti jejich úspor se fixní náklady člení na neovlivnitelné, které jsou spojeny s existující kapacitou, ale ekonomické zdroje na vybudování této kapacity byly vynaloženy již v minulosti a v současnosti je nelze snížit, například odpisy strojů, budov a ovlivnitelné, které jsou také spojeny s existující kapacitou, ale jejich výši lze snížit, například mzdy mistrů, náklady na osvětlení prostor. Mezi ovlivnitelné náklady se řadí i jiné fixní náklady, které nesouvisí s kapacitou, ale zabezpečují nezbytné činnosti v podniku, například spotřeba kancelářských potřeb pro administrativu, a označují se jako vyhnutelné náklady.

Při členění fixních nákladů z hlediska využití kapacity je zohledňováno využívání a nevyužívání kapacit, které jsou k dispozici pro podnikatelskou činnost.

Využité fixní náklady (viz vzorec 3.1) vyjadřují hodnotu využití části vytvořené kapacity.

$$FN_{kv} = FN \cdot \frac{Q_s}{Q_k} \quad (3.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

FN_{kv} – využití fixní náklady

FN – fixní náklady v Kč

Q_s – skutečný objem výkonů v měrných jednotkách

Q_k – objem výkonů daný kapacitou v měrných jednotkách

$\frac{Q_s}{Q_k}$ – koeficient využití kapacity

Náklady nevyužité (viz vzorec 3.2) vznikají v případě, že fixní náklady, které vytvářejí danou kapacitu, nejsou využívány v důsledku nižšího objemu výkonů než umožňuje daná kapacita. [5]

$$FN_v = FN \cdot \left(1 - \frac{Q_s}{Q_k}\right) \quad (3.2)$$

Vysvětlivky zkratk:

$1 - \frac{Q_s}{Q_k}$ – koeficient nevyužití výrobní kapacity a 1 koeficient vyjadřující 100 % využití výrobní kapacity

3.5.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady se mění v souvislosti se změnami objemu výkonů, při zvýšení objemu výkonů se zvyšují a při poklesu objemu výkonů naopak klesají. Při uskutečnění dalšího výkonu je nutné tyto náklady opakovaně vložit, jedná se o náklady opakovaně vkládané. Variabilní náklady se většinou vyjadřují v absolutní výši na jednotku produkce, ale pokud vynásobíme variabilní náklady na jednotku produkce celkovým počtem jednotek, dostaneme celkové variabilní náklady. Podle typu závislosti těchto nákladů na objemu výkonů jsou rozlišovány proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální variabilní náklady. [3, 5]

Proporcionální náklady se mění přímo úměrně se změnou objemu, to znamená, že tempo růstu nákladů i objemu je stejné a náklady se vyvíjejí s objemem výkonů lineárně.

Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výkonů. Tempo růstu nákladů je nižší než tempo růstu objemu, a proto se jim jinak říká degresivní náklady.

Nadproporcionální náklady rostou rychleji, než roste objem výkonů. Tempo růstu nákladů je vyšší než tempo růstu objemu, a proto mluvíme o progresivních nákladech. Nadproporcionální vývoj celkových nákladů by měl být pouze výjimečný a odpovědní pracovníci by měli provést podrobnou analýzu a opatření, které by zamezili tomuto vývoji nákladů.

Regresivní náklady s rostoucím objemem výkonů absolutně klesají, a naopak s klesajícím objemem výkonů absolutně rostou. Jsou vyvolány různými technickými činiteli pouze u konkrétních nákladových druhů ve specifických podmínkách výrobního procesu, u celkových nákladů tento vývoj není možný.

Ke stanovení typu vývoje variabilních nákladů se používá **koeficient reakce** (viz tab. 3.1), označovaný taky jako koeficient pružnosti, který vyjadřuje podíl přírůstku nákladů a přírůstku objemu výkonů, které jsou vyjádřeny v procentech (viz vzorec 3.3). V případě výpočtu koeficientu reakce u fixních nákladů by se jeho hodnota rovnala 0, protože při změně objemu výkonů nedochází ke změně fixních nákladů. [1, 3, 5]

$$Kr = \frac{\frac{N_2 - N_1}{N_1} \cdot 100}{\frac{Q_2 - Q_1}{Q_1} \cdot 100} \quad (3.3)$$

Vysvětlivky zkratk:

Kr – koeficient reakce

N₁ – výchozí úroveň nákladů v Kč

N₂ – běžná úroveň nákladů v Kč

Q₁ – objem výkonů výchozího období v měrných jednotkách

Q₂ – objem výkonů běžného období v měrných jednotkách [5]

Tabulka 3.1 Hodnoty koeficientu reakce

Typ nákladů	Koeficient reakce
proporcionální náklady	Kr = 1
podproporcionální náklady	0 < Kr < 1
nadproporcionální náklady	Kr > 1
regresivní náklady	Kr < 0

Zdroj: [5] – vlastní zpracování

3.6 Smíšené náklady

Smíšené náklady, jinak řečeno náklady semivariabilní, obsahují složku fixních nákladů, které nejsou závislé na změně objemu výkonů, tak i složku nákladů variabilních, které se se změnou objemu výkonů mění. Smíšené náklady se mohou vyvíjet lineárně, podproporcionálně nebo nadproporcionálně. Mezi smíšené náklady patří i náklady celkové, které vyjadřují množství nákladů, které je nutno vynaložit, aby mohl být uskutečněn požadovaný objem produkce. [1, 5] Celkové náklady se vyvíjejí lineárně, přičemž fixní náklady jsou stálé, neměnné a lineárně se vyvíjejí pouze náklady variabilní (viz vzorec 3.4). Celkové náklady je možno vyjádřit pomocí nákladové funkce:

$$N = FN + vn \cdot Q \quad (3.4)$$

Vysvětlivky zkratk:

N – celkové náklady v Kč

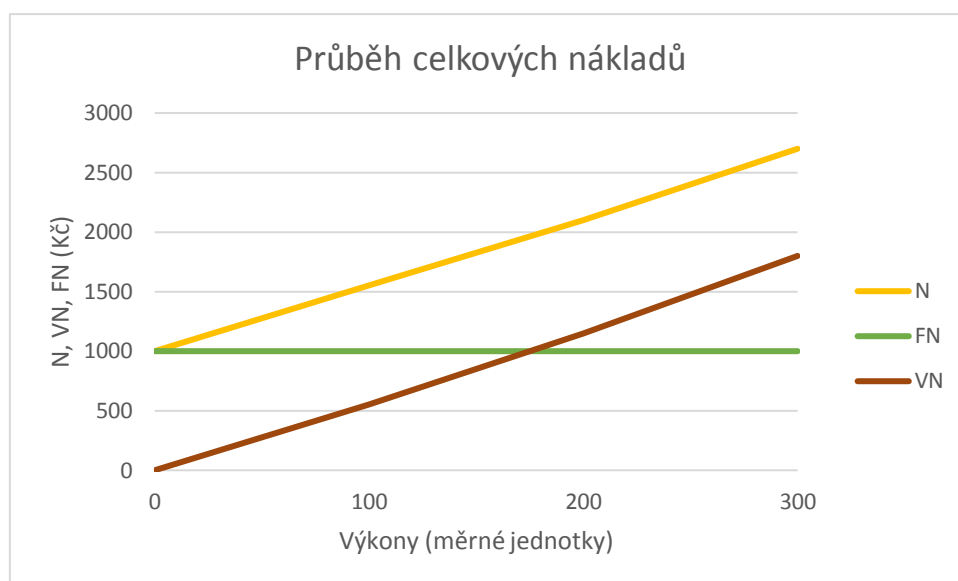
FN – fixní náklady v Kč

vn – variabilní náklady na jednotku produkce

Q – objem produkce v měrných jednotkách

Průběh celkových nákladů je možné znázornit pomocí grafu 3.1.

Graf 3.1 Průběh celkových nákladů



Zdroj: [5] – vlastní zpracování

3.6.1 Vztah nákladů jednicových, režijních, fixních a variabilních

Při plánování a zpracování kalkulací je důležité odlišit náklady podle vztahu k objemu výkonů od účelového a kalkulačního členění. Variabilní náklady mohou mít jak charakter jednicový (např. spotřeba materiálu), tak i charakter režijní (spotřeba pomocných materiálů). Fixní náklady mají vždy charakter režijních nákladů, a to protože jsou schopny vytvářet kapacitu pro celkový průběh podnikatelského procesu. Platí, že náklady variabilní i fixní mohou být přímé i nepřímé, to znamená zjistitelné nebo nezjistitelné na kalkulační jednici, závisí to především na způsobu normování, měření nebo evidenci spotřeby nákladů na jednotlivé výrobky. [5]

3.6.2 Remanentní náklady

Při poklesu objemu výkonů celkové náklady neklesají stejně rychle, jako při růstu objemu výkonů, ale mají tendenci klesat pomaleji. Příčiny nákladové remanence jsou přímé nebo nepřímé. Mezi přímé patří příčiny právní povahy, politika podniku, kdy při přechodném omezování výkonů je nejdůležitější udržet kvalifikované pracovníky a příčiny psychologické, kdy dochází k zanedbání účinné kontroly hospodárnosti vynakládaných nákladů. K nepřímým příčinám patří špatná finanční, účetní a technická kontrola, jejímž důsledkem je nemožnost včas podniknout opatření proti zvyšování fixních nákladů. O zdánlivé nákladové remanenci mluvíme v případě, jestli současně s poklesem objemu výkonů dochází i k růstu cen ekonomických zdrojů, jedná se o růst variabilních nákladů, ale fixní náklady se nezmění. [5]

3.7 Náklady, výnosy a rozhodovací procesy

Důležité je sledovat náklady z pohledu rozhodovacích procesů, kdy rozhodování je vždy založeno na určení a odhadu budoucích hodnot nákladů a výnosů, které ovlivňují budoucí výsledek hospodaření a průběh peněžních toků. Cílem rozhodování je výběr takové varianty, které nejlépe vyhovuje požadavku hospodárnosti a efektivnosti a zvolená alternativa bude potom v budoucnu realizována. Níže uvedené členění je nutno respektovat při tvorbě předběžných propočtových kalkulací nákladů v oblasti zpracování podnikatelských investičních záměrů, při technickém rozvoji výrobků, aj.

3.7.1 Relevantní a irelevantní náklady a výnosy

Relevantní náklady jsou budoucí náklady, které přísluší pouze danému rozhodnutí a liší se podle jednotlivých alternativ, které přichází v úvahu, při jiné alternativě se stejný druh nákladu může jevit jako irelevantní. Základním smyslem relevantních nákladů i výnosů je vyjádřit rozdíly mezi alternativami, které jsou předmětem rozhodování, výběr lepší varianty rozhodnutí se provádí pomocí rozdílů položek relevantních nákladů dvou alternativ. Relevantní náklady a výnosy vyjadřují podmínky, které budou platné v době realizace daného rozhodnutí. Mezi jednu z nejdůležitějších forem relevantních nákladů pro hodnocení ekonomických procesů patří přírůstkové náklady, které umožňují provádět hodnocení průběhu procesů v jejich nepřetržitosti.

Irelevantní náklady nebo výnosy zůstávají při různých variantách řešení stejné, neměnné. Při posuzování jednotlivých alternativ není potřeba se zabývat položkami, které jsou u jednotlivých alternativ stejné, nýbrž těmi položkami, kterými se jednotlivé varianty odlišují. [1, 5]

3.7.2 Imputované náklady a výnosy

Jedná se o další odvozené náklady nebo výnosy, které vzniknou v souvislosti se zvolenou alternativou, které se projeví na různých místech podniku a pro zajištění správného rozhodnutí je nutno je zahrnout do nákladů nebo výnosů dané alternativy. Proto se tyto náklady označují jako náklady připisované danému rozhodnutí. Pokud zanedbáme existenci připisovaných nákladů, může to vést ke špatnému výběru alternativy a po realizaci takového rozhodnutí i k neočekávaným důsledkům. Zahrnutí všech nákladů je velmi obtížné a prakticky nemožné, proto při jejich vymezení je třeba se zaměřit jen na takové připisované náklady, které jsou identifikovatelné k dané variantě rozhodnutí. [5]

Důsledky rozhodnutí ovlivňují kvantitativní faktory, které obvykle působí viditelně a jejich důsledky na náklady lze spolehlivě vyčíslit a kvalitativní faktory, které působí na

důsledky rozhodnutí prostřednictvím určitých situací a podmínek a jejich vyčíslení je velmi obtížné. [5]

3.7.3 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady nepředstavují reálně vynaložené a spotřebované ekonomické zdroje, ale ocenění důsledků, které by vznikly přijetím jiné varianty rozhodnutí a představují tak ušlý zisk z jiných možných alternativ. V praxi se aplikuje princip oportunitních nákladů ve využívání tzv. **kalkulačních nákladů**, které představují částku, která je jakoby ztracena, když nejsou ekonomické zdroje použity na nejlepší ušlou alternativu. Kalkulační náklady se používají zejména v rozhodovacích úlohách, které se týkají zavedení nového výrobku nebo vytvoření podkladů pro prodejní cenu výkonů. Mezi kalkulační náklady patří například kalkulační úroky, které představují ekvivalent úroků, jimiž by byly zatíženy úvěry a úroky z investovaného vlastního kapitálu v podniku, kalkulační nájemné, které by podnik obdržel, pokud by své prostory pronajal cizím subjektům, nebo podnikatelská mzda, která představuje ušlou mzdu podnikatele, kterou by obdržel, pokud by pracoval pro cizí subjekt, a ne pro prospěch své společnosti. Mezi ostatní kalkulační náklady patří i náklady na opravy, které se sice kalkulují ve skutečné výši, ale v kalkulaci se rozdělí na více let. [5]

3.8 Členění nákladů pro potřeby hodnocení změn

Členění nákladů pro potřeby hodnocení změn se zabývá projevem nákladů ve vývojovém procesu, zkoumá se výše rozdílů a jejich vývoj v nákladech, nebo výnosech při uskutečnění změn. Tyto rozdíly se označují jako rozdílové náklady nebo výnosy.

3.8.1 Rozdílové náklady a výnosy

Rozdílové náklady představují rozdíl mezi výchozí a běžnou úrovní nákladů a jsou vyvolány jakoukoliv změnou ovlivňující průběh výrobního procesu.

Celkové rozdílové náklady (viz vzorec 3.5) tedy vyjadřují rozdíl celkových nákladů výchozí a běžné úrovně nákladů. [4, 5]

$$NROZ = N_2 - N_1 \quad (3.5)$$

Vysvětlivky zkratk:

NROZ – celkové rozdílové náklady v Kč

N_1 – výchozí úroveň nákladů v Kč

N_2 – běžná úroveň nákladů v Kč

Průměrné rozdílové náklady (viz vzorec 3.6) se stanoví jako podíl celkových rozdílových nákladů a přírůstku objemu výkonů mezi výchozí a běžnou jejich úrovní, podle vztahu:

$$nroz = \frac{N_2 - N_1}{Q_2 - Q_1} \quad (3.6)$$

Vysvětlivky zkratk:

nroz – průměrné rozdílové náklady v Kč na měrnou jednotku

Q_1 – objem výkonů výchozího období v měrných jednotkách

Q_2 – objem výkonů běžného období v měrných jednotkách [5]

Celkové rozdílové výnosy (viz vzorec 3.7) můžeme vypočítat podle vztahu:

$$VROZ = V_2 - V_1 \quad (3.7)$$

Vysvětlivky zkratk:

VROZ – celkové rozdílové výnosy v Kč

V_1 – výchozí úroveň výnosů v Kč

V_2 – běžná úroveň výnosů v Kč

Průměrné rozdílové výnosy (viz vzorec 3.8) vypočítáme podle vztahu:

$$vroz = \frac{V_2 - V_1}{Q_2 - Q_1} \quad (3.8)$$

Vysvětlivky zkratk:

vroz – průměrné rozdílové výnosy v Kč na měrnou jednotku výkonu

Q_1 – objem výkonů výchozího období v měrných jednotkách

Q_2 – objem výkonů běžného období v měrných jednotkách

Pokud jsou celkové rozdílové výnosy vyšší než celkové rozdílové náklady, pak zavedená změna přispívá k růstu výsledku hospodaření a pokud jsou průměrné rozdílové náklady nižší než dosavadní průměrné náklady, pak zavedená změna působí na snížení průměrných nákladů, což vede k růstu hospodárnosti. [5]

3.8.2 Přírůstkové náklady a výnosy

Přírůstkové náklady nebo výnosy představují zvýšení celkových nákladů a výnosů ve vztahu ke zvýšení objemu výroby nebo rozsahu poskytovaných služeb, avšak jen do určité výše, při jehož překročení pak dochází ke změně fixních nákladů. Tyto náklady nebo výnosy se vyjadřují v celkových i průměrných veličinách. Přírůstkové veličiny nákladů a výnosů se vztahují k různému intervalu přírůstku objemu výkonů, proto při ekonomickém hodnocení tyto přírůstkové veličiny nejsou vzájemně porovnatelné a při ekonomickém hodnocení úspěšnosti

provedených změn je vhodné vycházet z hraničních nákladů a výnosů, které představují hodnotu přírůstku nákladů a výnosů na jednotku přírůstku objemu výroby tak, aby nedocházelo ke snížení průměrného zisku na jednotku výroby.

Hraniční náklady, označovány také jako marginální náklady, je takové zvýšení nákladů na jeden výrobek, které by přineslo zvýšení výroby, aniž by se změnil celkové náklady na jeden výrobek.

Hraniční výnosy, které se označují také jako marginální výnosy, představují takové zvýšení výnosů na jednotku výroby, které by přineslo zvýšení výroby za stávajících podmínek, tzn. při nezměněné jednotkové ceně.

Marginální náklady a výnosy se využívají v marginální analýze, která představuje obecnou metodiku hodnocení změn. Za pomoci této analýzy lze stanovit objem produkce, při které je dosaženo maximální hospodárnosti. Maximální hospodárnosti je dosaženo, pokud se rovnají průměrné celkové a průměrné přírůstkové náklady. [1, 5]

3.9 Členění výnosů

Členění výnosů je důležité stejně tak jako členění nákladů. Pro členění výnosů lze použít stejná hlediska třídění, jako u nákladů. Členění výnosů podle druhů se v podniku buď nerozlišuje, nebo jsou v účtovém rozvrhu podniku výnosy analyticky rozčleněny podle jednotlivých hledisek. V účtovém rozvrhu podniku se objevují další výnosy, které vznikají i jiným způsobem než prodejem výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti podniku, například finanční výnosy.

Výnosy je nutno rozlišovat od příjmů, protože výnosy jsou penězi oceněné výkony, kterými mohou být prodej výrobků, služeb, nebo zboží. Naproti tomu příjmy představují přírůstek peněžních prostředků, bez příčiny jejich vzniku.

V účelovém členění mají výnosy z prodeje výkonů, které jsou předmětem hlavní podnikatelské činnosti, jednicový charakter, protože vznikají s každým prodaným výkonem. Přičemž výnosy, které vznikly v podniku jiným způsobem, např. prodejem nepotřebných materiálových zásob, mají charakter režijní.

Při členění v souvislosti se změnou objemu činnosti mají výnosy variabilní charakter, neboť odrážejí i objem prodaných výkonů. V krátkém období se při stálé, neměnné ceně vyvíjejí proporcionálně, ale často se můžou vyvíjet o poproportionálně, v případě poskytování slev při překročení určitého množství prodaných výrobků. [5]

Mohou se vyskytovat i výnosy, které mají fixní charakter, které se označují jako paušály, např. stálý plat. Výnosy celkem tak mohou mít i charakter smíšený, složený z části fixní,

tzn. paušálu, a části variabilní, která závisí na počtu prodaných výkonů.

Výnosy je také nutno členit jednak z pohledu finančního účetnictví, tak z pohledu řídicích pracovníků (neboli z pohledu manažerského účetnictví), kteří jsou odpovědní za hospodárnost, účinnost a efektivnost podniku. Vznik výnosů ve finančním účetnictví se projevuje přírůstkem aktiv, nebo snížením závazků, oproti tomu v manažerském účetnictví vznikají výnosy pouze při prodeji výkonů, které jsou předmětem hlavní podnikatelské činnosti podniku a jsou přitom rozdělovány na výnosy interní a externí.

Výnosy externí vznikají při prodeji výkonů mimo podniku a jejich výše závisí na objemu realizovaných výkonů a výši prodejních cen. Ovlivňují výsledek hospodaření podniku a rovněž jsou zdrojem příjmů peněžních prostředků a umožňují tedy financování činnosti podniku. [5] **Externí výnosy** (viz vzorec 3.9) se stanoví podle vztahu:

$$V = \Sigma \cdot (p_v \cdot QPROD_v) \quad (3.9)$$

Vysvětlivky zkratk:

V – celkové externí výnosy v Kč

p_x – prodejní cena x-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu

$QPROD_v$ – prodané množství v-tého externího výkonu v jednotkách výkonu

Interní výnosy vznikají při předávání výkonů mezi vnitropodnikovými útvary a nejsou uskutečňovány v peněžní formě. Představují horní hranici nákladů, které by měl vnitropodnikový útvar vynaložit na dílčí výkony a slouží tedy jako měřítko hodnocení hospodárnosti a úspěšnosti činností vnitropodnikového útvaru. **Interní výnosy** (viz vzorec 3.10) vypočítáme podle vztahu:

$$VINT_v = vp_v \cdot QINT_v \quad (3.10)$$

Vysvětlivky zkratk:

$VINT_v$ – vnitropodnikový výnos v-tého výkonu v Kč

vp_v – vnitropodniková cena v-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu

$QINT_v$ – předané množství vnitropodnikového výkonu

Z hlediska ekonomického řízení a rozhodování je důležité rozlišovat způsob vyjádření výnosů v čase, proto se dále dělí na výnosy skutečné, které se zjistí na základě skutečně dosažených prodejních cen a skutečného množství prodaných výrobků, a na výnosy předem stanovené, například na základě odhadu prodejních cen a prodaného množství výkonů. [5]

4 Využití vnitropodnikového účetnictví v zemědělské výrobě

V této části bakalářské práce se zaměříme na využití vnitropodnikového účetnictví v zemědělské výrobě, konkrétně ve společnosti EKOZEAS Bánov, s. r. o. Společnost nám poskytla informace pro tuto část, čerpali jsme hlavně z výročních zpráv, z účetních informací a dalších materiálů. Jednotlivé výsledky jsme vyhodnocovali za tři roky, konkrétně za roky 2013, 2014 a 2015, záměrně jsme vynechali rok 2016 z důvodu fúze s matčinou společností.

4.1 Představení společnosti EKOZEAS Bánov, s. r. o.

Společnost EKOZEAS Bánov, s. r. o. (dále jen EKOZEAS) vznikla v roce 2004 a zabývá se ekologickým hospodařením na orné půdě a na trvalých travních porostech a chovem krav bez tržní produkce mléka. Zvířata jsou ustájena na ekofarmě v Bystřici pod Lopeníkem a na ekofarmě v Komni. Zvířata jsou po většinu roku v pastevním areálu a pastva je nej přirozenější způsob obhospodařování trvalých travních porostů v chráněné krajinné oblasti Bílé Karpaty. Je dceřinou společností ZEAS Bánov, a. s., která vznikla v roce 1995 transformací zemědělského družstva na akciovou společnost a od roku 1998 je začleněna do skupiny LUKROM. Na farmě v Bánově jsou odchovány holštýnské jalovice v počtu 400–500 ks pro jinou společnost a na farmě v Suché Lozi je středisko rostlinné výroby.

Hospodaření EKOZEASu se dělí na rostlinnou a živočišnou část. Z rostlinné výroby se pěstuje ječmen, pšenice a oves. Z plemen jsou zastoupeni kříženci, konkrétně masný siementál a charolais. Celkem se chová cca 250 ks krav základního stáda bez tržní produkce mléka a 150 ks jalovic ve věku 1–2 let určených pro vlastní obrat stáda a v průměru se chová 280 ks telat. Býci se prodávají v létě na výkrm.

Průměrný přepočtený stav zaměstnanců je devět. [9, 11, 14]

4.2 Vnitropodnikové účetnictví

EKOZEAS účtuje v jednookruhové účetní soustavě, přičemž náklady a výnosy účtuje prostřednictvím analytické evidence účtových tříd 5 a 6 a pro převody využívá účty 599 a 699, více v kapitole 2.3.1.

K evidenci účetnictví používá EKOZEAS účetní program Microsoft Dynamics NAV, dříve označovaný jako NAVISION. Tento program umožňuje získat podrobnější přehled o dění ve společnosti pomocí různých reportů, automatizuje procesy související s financemi, obchodem a marketingem. Je vhodný pro středně velké společnosti, které hledají jednoduchý

program, který vyniká pružností a intuitivním uživatelským prostředím, a hlavně je ideálním řešením pro organizace s několika pobočkami, protože umožňuje pokrývat rozličné potřeby více provozů a zároveň integrovat data na jednom místě. [15]

Pro evidenci zvířat používá společnost program ZEIS, odkud pak importují data do programu Microsoft Dynamics NAV. ZEIS je vhodný pro komplexní řešení ekonomických a informačních systémů firem, které účtují v systému podvojného účetnictví bez ohledu na jejich velikost a obor podnikání. Umožňuje členění nákladů a výnosů až do 7 úrovní a každý modul poskytuje vlastní účetní výstup. Tento program se poskytuje formou pronájmu a v průběhu nájmu dochází k bezplatné aktualizaci. Výhodou programu je jednoduché uživatelské prostředí, které je vhodné jak pro začátečníky, protože jsou všechny moduly dodávány s předem naplněnou účetní osnovou se základními typy účtování pro jednotlivé účetní případy, ale také i pro vedoucí pracovníky nebo daňové poradce. [16]

Velkou výhodou programu Microsoft Dynamics NAV je, že je dostupný na více platformách, nejen na Windows, ale také na operačním systému Androidu nebo na iOS, a je tak možné pracovat odkudkoliv, klidně i z tabletu nebo mobilního telefonu.

4.3 Analytická evidence nákladů a výnosů

EKOZEAS účtuje podle účtového rozvrhu, ve kterém jsou syntetické účty opatřeny analytickou evidencí. Z nákladů je nejpodrobněji rozčleněn účet 518 – Ostatní služby, která obsahuje 17 analytických účtů, kde nalezneme nájmy budov, různé poplatky a také veterinární služby nebo deratizaci. Velmi podrobně je rozčleněn účet 501 – Spotřeba materiálu obsahující 15 analytických účtů a účet 521 – Mzdové náklady, který je skvěle rozčleněn na příplatky, prémie, náhrady a osobní náklady. Analytická evidence výnosů není tak podrobně členěna, jako u nákladů, nejpodrobnější členění je u účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky, který obsahuje celkem 6 analytických účtů.

Za velkou chybu považujeme nedostačující rozlišení analytické evidence nákladů, které jsou rozlišeny pouze druhově, ale neobsahuje členění na náklady režijní nebo jednicové, fixní nebo variabilní anebo náklady přímé a nepřímé. Další mínus je v sestavení analytické evidence, jelikož EKOZEAS ponechává čísla analytické evidence ve stavu, v jakém byly přednastaveny v programu a již s nimi nepracuje, jediné pokud potřebují přidat účet.

Stávající analytická evidence je nákladů zobrazena v tabulce 4.1, konkrétně u účtu 501 – Spotřeba materiálu. [13]

Tabulka 4.1 Stávající analytická evidence nákladů u účtu 501

Účet	Název účtu
501.010	Spotřeba osiv a sadby
501.050	Spotřeba krmiv a steliv
501.055	Spotřeba krmiv – Minerálie
501.056	Spotřeba krmiv – Šroty
501.080	Spotřeba nedokončené výroby
501.100	Spotřeba materiálu na opravy
501.120	Spotřeba drobného hmotného majetku
501.130	Spotřeba pracovních oděvů
501.131	Spotřeba léků
501.132	Spotřeba desinfekce
501.190	Spotřeba inseminační dávky
501.193	Spotřeba ostatního materiálu
501.194	Spotřeba kancelářských potřeb
501.300	Spotřeba mazadel
501.900	Spotřeba pohonných hmot

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Analytická evidence nákladů je vcelku dostačující a přehledná, ale je zde několik menších problémů. Společnost nezná klíč k sestavení analytických účtů, jelikož měl účetní program analytické účty v době pořízení již přednastavené a pak, když bylo nutné přidat účty, tak si jednotlivé účetní jednotky poslední trojčíslí volili sami. Nemají žádné pravidlo, podle čeho by se měli analytické účty číslovat. Slouží společnosti pouze proto, aby rozlišili jednotlivé náklady, ale postup při zadávání čísel není určen. Jediné, co si společnost hlídá jsou účty nedaňové, kdy by mělo poslední trojčíslí začínat devítkou, např. 518.900 Služby nedaňové. Mezi analytickou evidencí je ponechána spousta místa pro doplnění nových nákladů, což není rozhodně na škodu, protože při menší mezeře by mohl nastat problém, kam náklad zařadit a mohlo by tak dojít ke změně více účtů nákladů.

Některé účty analytické evidence nezačínají tím nejbližším číslem, například účet 501.190 Spotřeba ostatního materiálu se dále člení na 501.193 Spotřeba mazadel a 501.194 Spotřeba kancelářských potřeb, z čehož můžeme klidně usoudit, že zde možná došlo k úbytku určitých nákladových účtů, anebo to má společnost pouze tak zaužívané a nechť jí to měnit.

Z důvodu nevyhovující analytické evidence jsme zpracovali návrh pouze pro vybrané analytické účty v účtu 501 – Spotřeba materiálu, viz tabulka 4.2.

Tabulka 4.2 Návrh analytické evidence nákladů u účtu 501

Účet	Název účtu
501.010.200	Spotřeba osiv a sadby – jednicové náklady
501.010.220	Spotřeba osiv a sadby – režijní náklady
501.020.200	Spotřeba krmiv a steliv – jednicové náklady
501.020.220	Spotřeba krmiv a steliv – režijní náklady
501.021.200	Spotřeba krmiv – Minerálie – jednicové náklady
501.021.220	Spotřeba krmiv – Minerálie – režijní náklady
501.022.200	Spotřeba krmiv – Šroty – jednicové náklady
501.022.220	Spotřeba krmiv – Šroty – režijní náklady
501.050.200	Spotřeba nedokončené výroby – jednicové náklady
501.050.220	Spotřeba nedokončené výroby – režijní náklady
501.060.200	Spotřeba materiálu na opravy – jednicové náklady
501.060.220	Spotřeba materiálu na opravy – režijní náklady
501.100.200	Spotřeba drobného hmotného majetku – jednicové náklady
501.100.220	Spotřeba drobného hmotného majetku – režijní náklady

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

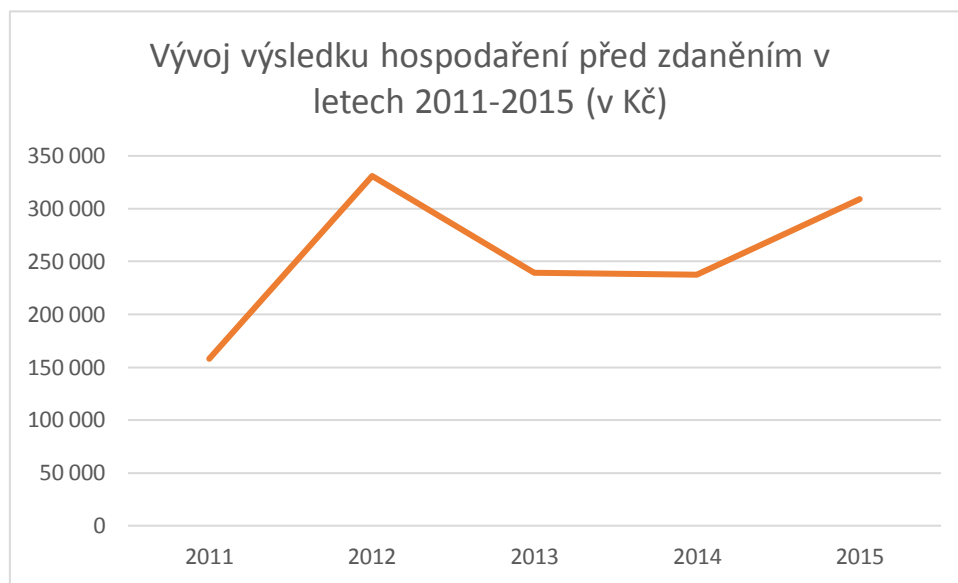
Vycházeli jsme z analytické evidence nákladů a výnosů podniku, přičemž jsme ponechali názvy účtů, upravili jsme analytickou evidenci pro lepší přehlednost a návaznost, ale hlavně jsme rozšířili analytickou evidenci o další trojčíslí, které charakterizuje, zda se jedná o náklad režijní nebo jednicový. První trojčíslí (501) znamená, že se jedná o spotřebu materiálu. Druhé trojčíslí představuje, o jakou spotřebu materiálu se jedná, např. 501.020 je spotřeba krmiv a steliv. Poslední číslo z tohoto trojčíslí představuje konkrétní druh krmiva, např. 501.021 je spotřeba krmiv – minerálií. Poslední trojčíslí představuje, zda se jedná o náklad jednicový (200) nebo režijní (220). Takhle by to bylo samozřejmě možné provést i u nákladu přímých nebo nepřímých. Mezi jednotlivými účty je dostatečně velká mezera pro nové účty a každý účet začíná ihned od začátku číslování. Neměnili jsme strukturu analytické evidence, jelikož podniku nezáleží na uspořádání účtů a stávající analytická evidence jim vyhovuje.

4.4 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2011–2015

Z grafu 4.1 je patrné, že výsledek hospodaření měl ve sledovaných letech mírné výkyvy, ale poté si udržoval průměrnou hodnotu. Největší výkyv zaznamenáváme mezi lety 2011 a 2012, kdy došlo ke zvýšení výsledku hospodaření o více než 100 %, konkrétně se výsledek hospodaření zvýšil o 173 000 Kč. Po úspěšném roce 2012 nastává propad výsledku hospodaření

o 27 %, konkrétně o částku 91 500 Kč a následující rok 2014 si udržuje obdobnou úroveň. V roce 2015 došlo opět ke zvýšení výsledku hospodaření o 30,4 %, což činilo 72 000 Kč. Pro účely bakalářské práce budou dále analyzovány náklady a výnosy v letech 2013–2015 od kapitoly 4.4.1.

Graf 4.1 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2011–2015



Zdroj: [13] – vlastní zpracování

4.4.1 Analýza nákladů v roce 2013

V roce 2013 hospodařil EKOZEAS na výměře 1 074 ha zemědělské půdy, z toho činila výměra orné půdy 178 ha a výměra trvalých travních porostů byla 896 ha. Na orné půdě se v tomto roce pěstovala pšenice ozimá, oves jarní, triticales ozimá a na jaře byla zaseta směs pelušky a ovsa na zelené krmění. Za účelem výroby senáže byla pěstována na orné půdě také vojtěška. Obilniny slouží z větší poloviny ke krmění, zbývající množství je prodáno jako krmné obilí. Hospodaření v roce 2013 skončilo se ziskem 239 563 Kč před zdaněním, viz Příloha č. 1. [9]

Celkové náklady v roce 2013 byly 20 078 000 Kč, přičemž na grafu 4.2 lze vidět, že největší položkou byly náklady na **služby**, které činily 11 132 000 Kč. Největším nákladem ze skupiny služeb byl nájem budov ve výši 3 410 000 Kč, který zůstává po všechny tři roky nezměněn, dále ostatní služby výrobní povahy ve výši 2 601 000 Kč a nájem půdy ve výši 1 684 000 Kč. Mezi další nákladové služby patří agrochemické výkony, plemenářské a veterinární služby nebo také nájem mechanizace. S velkým rozdílem skončila na druhém místě spotřeba materiálu a energie, která činila 3 208 000 Kč a hlavní složkou těchto nákladů

byla spotřeba pohonných hmot, olejů a spotřeba ostatního materiálu a ze skupiny energií náklady na spotřebu elektrické energie. [13]

Graf 4.2 Analýza nákladů za rok 2013



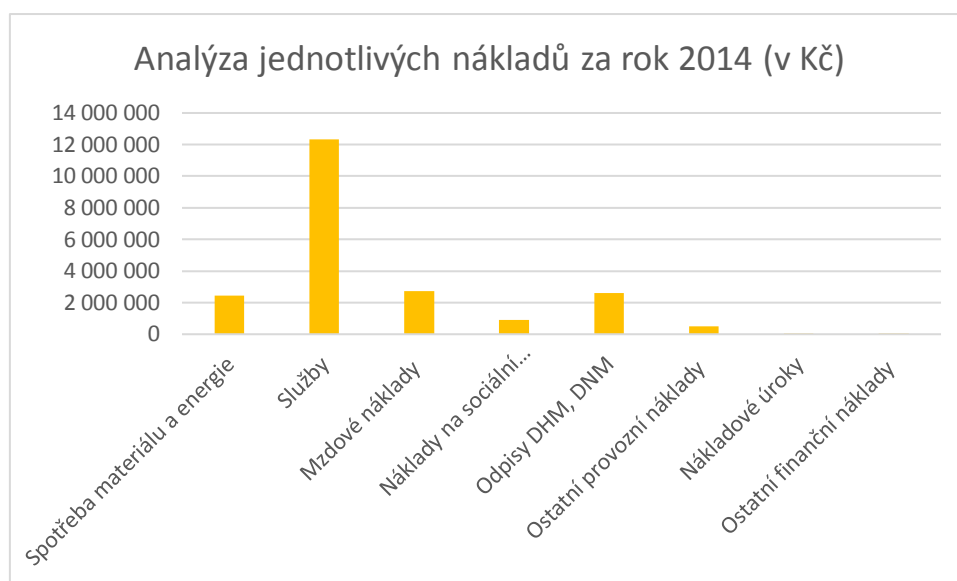
Zdroj: [13] – vlastní zpracování

4.4.2 Analýza nákladů v roce 2014

I v roce 2014 hospodařil EKOZEAS na výměře 1 074 ha zemědělské půdy a výměra orné půdy a trvalých travních porostů zůstala oproti minulému roku nezměněna. Hospodaření podniku skončilo ziskem ve výši 237 422 Kč před zdaněním, viz Příloha č. 2.

V roce 2014 byly celkové náklady ve výši 21 758 000 Kč, a i v tomto roce byly největší položkou **služby** (viz graf 4.3), které činily 12 331 000 Kč, konkrétně spotřeba pohonných hmot a olejů ve výši 610 000 Kč a spotřeba osiva v částce 517 000 Kč. Další velkou položkou byly mzdové náklady ve výši 2 718 000 Kč a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve výši 2 610 000 Kč. Oproti loňskému roku došlo v tomto roce k menším opravám a udržování budov, ale také došlo ke snížení telefonních poplatků. [10, 13]

Graf 4.3 Analýza nákladů za rok 2014



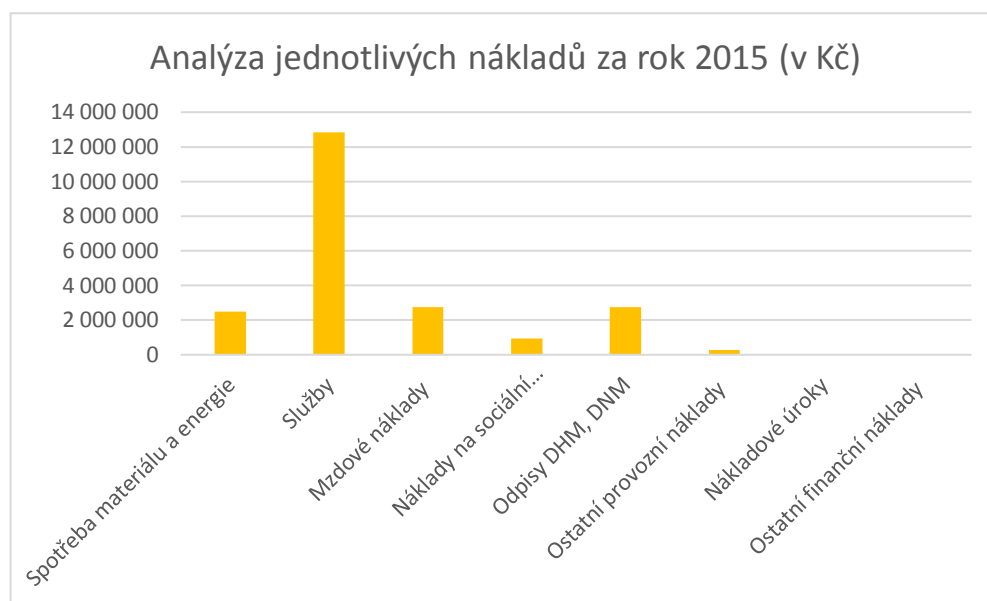
Zdroj: [13] – vlastní zpracování

4.4.3 Analýza nákladů v roce 2015

EKOZEAS v roce 2015 hospodařil na výměře 1 064 ha zemědělské půdy, z toho výměra orné půdy činila 183 ha a výměra trvalých travních porostů 881 ha. V roce 2015 se pěstovala pšenice ozimá, oves jarní, triticales ozimá a na jaře byl zaset ječmen jarní. Všechno v EKO kvalitě s realizační cenou o 50 % vyšší než konvenční obilí. Neoddělitelnou součástí osevního postupu byly pícniny na orné půdě za účelem výroby senáže. Obilniny sloužily z 1/3 ke krmení, zbývající množství bylo prodáno jako krmné obilí v EKO kvalitě. V roce 2015 skončilo hospodaření EKOZEASu se ziskem 309 264 Kč před zdaněním, viz **Příloha č. 3**.

V roce 2015 byly celkové náklady nejvyšší, činily 22 195 000 Kč a opět byly největší složkou **služby** (viz graf 4.4) s celkovou částkou 12 838 000 Kč. Největší částkou se na službách podílely agrochemické výkony v částce 3 772 000 Kč, nájem budov ve výši 3 410 000 Kč a ostatní služby výrobní povahy ve výši 2 616 000 Kč. I v tomto roce skončily na druhém místě mzdové náklady v částce 2 759 000 Kč a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v částce 2 750 000 Kč. I v tomto roce došlo k menším opravám a udržování budov, ale největší rozdíl oproti roku 2014 zaznamenaly náklady na agrochemické výkony, protože bylo třeba najmout pár soukromníků na výpomoc ve službách, jelikož bylo hodně práce a nestíhalo se to a také na některé práce neměli volné kapacity strojů. [11, 13]

Graf 4.4 Analýza nákladů za rok 2015

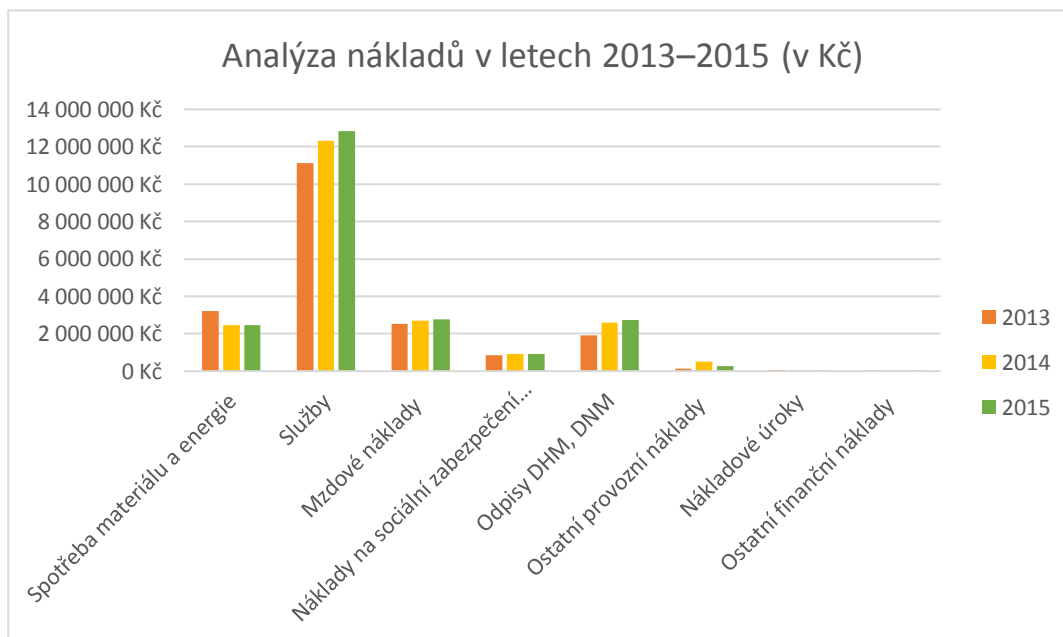


Zdroj: [13] – vlastní zpracování

4.4.4 Analýza nákladů EKOZEASu v letech 2013–2015

Ve všech analyzovaných letech byly největším nákladem náklady na služby, které každoročně představují více jak 50 % celkových nákladů. Největší složkou služeb jsou nájmy budov, ostatní služby výrobní povahy a také agrochemické výkony, kde se jedná např. o postřiky půdy, hnojiva, aj. Z grafu 4.5 lze vyčíst, že jednotlivé skupiny nákladů měly každoročně podobný nebo stejný vývoj.

Graf 4.5 Analýza nákladů v letech 2013–2015



Zdroj: [13] – vlastní zpracování

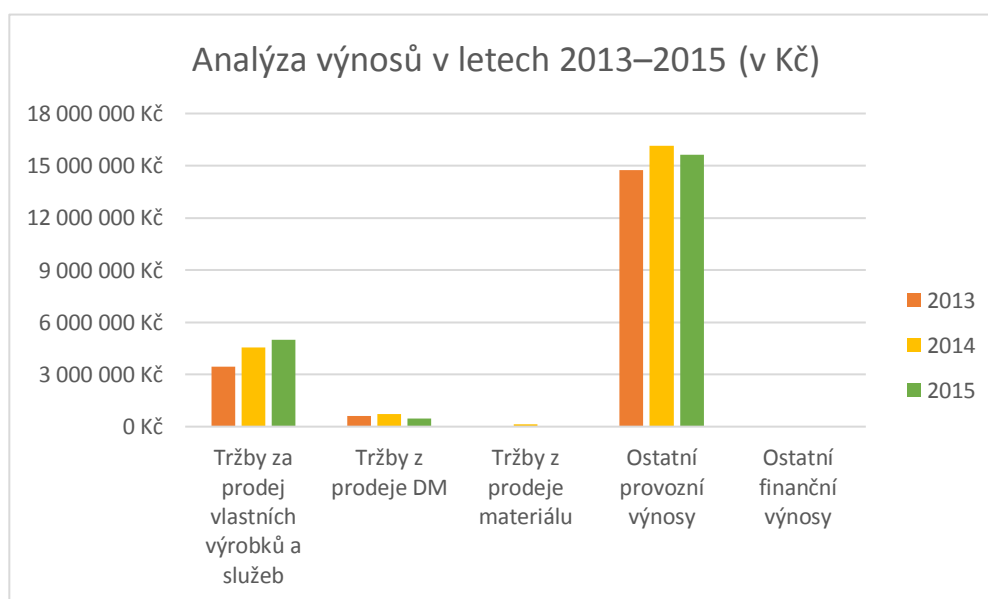
4.4.5 Analýza výnosů EKOZEASu v letech 2013–2015

Analýza výnosů není tak obsáhlá jako analýza nákladů, protože EKOZEAS nemá takové množství výnosů a také je velmi slabě zpracována analytická evidence výnosů, kterou doporučujeme rozšířit. Z tohoto důvodu jsme vybrali souhrnnou analýzu vybraných výnosů v letech 2013–2015.

Ve všech třech letech byly největší položkou výnosů ostatní provozní výnosy, které dosahovaly průměrné výše 15 000 000 Kč, kam EKOZEAS účtuje zejména přijaté dotace, které tvoří více jak 70 % celkových výnosů. Přijaté dotace jsou určeny převážně na zemědělskou půdu, jelikož čím vyšší výměru zemědělské půdy společnost má, tím má vyšší dotace. Další část dotací je určena na dobytčí jednotky. Nejvyšší podíl dotací pro EKOZEAS byl za ošetřování trvalých travních porostů, dále pak za hospodaření v méně příznivých oblastech a za ekologické hospodaření. Dotace jsou vypláceny Státním zemědělským intervenčním fondem se skládají z 80 % z peněz plynoucích z EU a z 20 % z českého rozpočtu. Do ostatních provozních výnosů patří dále i zaokrouhlení z faktur nebo pojistné plnění. Dalším velkým výnosem byly tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, především tržby z prodeje rostlinné výroby, které prodají zhruba 80 % a zbytek mají pro vlastní spotřebu. Každoročně se prodává ječmen a pšenice, v průměru se jedná o 5–8 faktur. Poslední větší skupinou výnosů byly tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku, kam patří staré nepotřebné stroje ze skupiny drobného majetku nebo tržby za prodej základního stáda. [13]

Analýza vybraných výnosů v letech 2013–2015 je zobrazena v grafu 4.6.

Graf 4.6 Analýza vybraných výnosů v letech 2013–2015



Zdroj: [13] – vlastní zpracování

4.5 Analýza vybraného nákladového účtu v letech 2013–2015

Pro účely bakalářské práce jsme si vybrali nákladový účet 518.500 – **Plemenářské a veterinární služby**, který je nedílnou součástí téměř každého zemědělského družstva, které chová zvířata. Krávy se léčí jen v době, kdy se telí, což bývá od dubna do listopadu, přes léto jsou na pastvě. U masných krav, které jsou určeny pro pastvu, se nejedná o léčení, jelikož nejsou nemocné, ale jde spíš o náklady s následným ošetřením krávy po porodu a pak s respiračními nemocemi nebo coli infekcemi, které postihují malá telata.

V lednu roku 2013 nebyly problémy s telením, krávy se dobře otelily a telata byla životaschopná, proto nebylo zapotřebí nakoupit léčiva. V únoru už se telilo dvakrát tolik krav, téměř 100 ks, a zde už začaly být problémy s telením a léčení se tak prodražilo. V dubnu došlo k běžnému nákupu léků pro krávy a telata a později byly krávy vyhnány na pastvu, tudíž nedocházelo k žádnému léčení. V prosinci se začalo opět telit, a proto vzrostly náklady na léčivo. Na začátku jara 2014 a i 2015 dochází k práci inseminátora, který si za jednu inseminaci účtuje 120 Kč a tato částka patří také do nákladů. V létě opět dochází k léčení poraněných noh plemenných býků a krav a taky k léčbě zánětů. Největší výkyv nákladů zaznamenáváme v prosinci roku 2014 a 2015, protože vzrostly jednak náklady na likvidaci zdechlin, ale také za kontrolu březosti od inseminátora. Vývoj nákladů vynaložených na plemenářské a veterinární služby zobrazuje tabulka 4.3 a graf 4.7. [13]

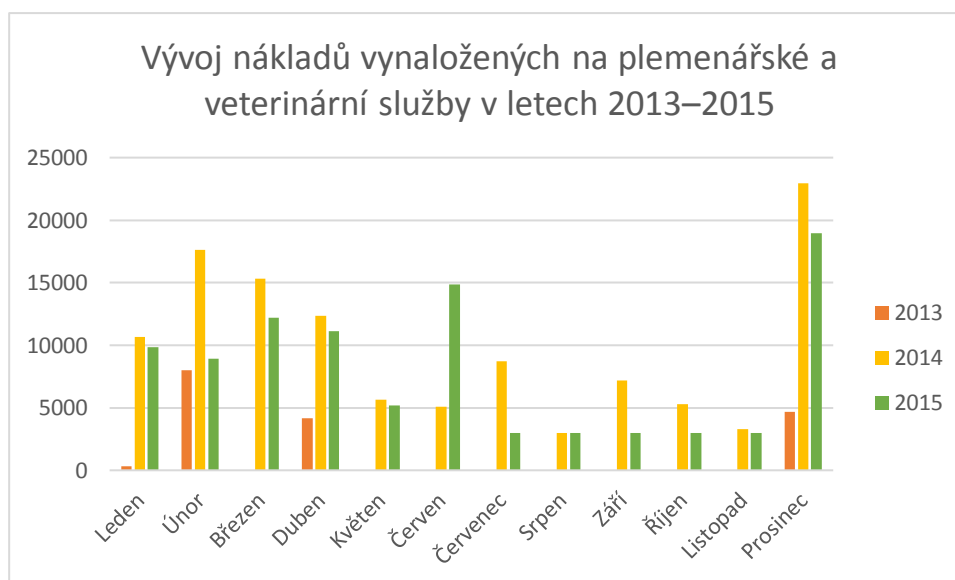
Tabulka 4.3 Náklady vynaložené na plemenářské a veterinární služby v letech 2013–2015

	2013	2014	2015
Leden	316 Kč	10 676 Kč	9 840 Kč
Únor	8 018 Kč	17 648 Kč	8 928 Kč
Březen	0 Kč	15 310 Kč	12 208 Kč
Duben	4 140 Kč	12 330 Kč	11 134 Kč
Květen	0 Kč	5 662 Kč	5 204 Kč
Červen	0 Kč	5 098 Kč	14 882 Kč
Červenec	0 Kč	8 700 Kč	3 000 Kč
Srpen	0 Kč	3 000 Kč	3 000 Kč
Září	0 Kč	7 180 Kč	3 000 Kč
Říjen	0 Kč	5 280 Kč	3 000 Kč
Listopad	0 Kč	3 304 Kč	3 000 Kč
Prosinec	4 650 Kč	22 924 Kč	18 940 Kč

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Z tabulky 4.3 je patrné, že v letních a podzimních měsících roku 2013 EKOZEAS nenakupoval žádné léčiva a také nebylo třeba využít veterinární služby. Tyto náklady vznikly až v prosinci, kdy se začíná telit a je třeba nakoupit léky. V roce 2014 jsou vyšší náklady v měsících únor a březen z důvodu práce inseminátora, v letních a podzimních měsících náklady opět klesly, jelikož byla zvířata vyhnána na pastvu a léčily se menší zranění. V tomto roce rapidně vzrostly náklady v měsíci prosinec, kdy je využíváno nejvíce veterinárních služeb, např. práce inseminátora nebo náklady na léky. Rok 2015 má obdobný charakter jako rok 2014, ale zde naopak můžeme vidět v měsíci červenci až listopadu náklady ve stejné výši – 3 000 Kč, kdy došlo k pravidelnému nákupu léčiv, které mělo zabránit enormnímu nárůstu nákladů. Prosinec má stejný spád jako v minulém roce, opět výrazně vzrostly náklady na veterinární služby.

Graf 4.7 Vývoj nákladů vynaložených na plemenářské a veterinární služby v letech 2013–2015



Zdroj: [13] – vlastní zpracování

4.6 Analýza vybrané skupiny nákladů pro hospodářská střediska v letech 2013–2015

EKOZEAS má dvě hospodářská střediska, obě dvě se zabývají živočišnou výrobou. První středisko se nachází v Bystřici pod Lopeníkem a je označeno číslem 220, druhé středisko se nachází v Komni a je označeno číslem 280. Obě střediska jsou ekologickými farmami, kde zvířata tráví většinu roku a pasou se trvalými travními porosty. Součástí téměř každého zemědělského družstva jsou různé materiálové náklady, zejména spotřeba krmiva, sena, hnojiva nebo slámy, a proto jsme si vybrali skupinu materiálových nákladů k analýze pro jednotlivá

hospodářská střediska.

Ve středisku 220 byly v roce 2013 vynaloženy největší náklady na spotřebu pohonných hmot a olejů a na spotřebu slámy, které se nakoupilo více a v dalších letech ji nebylo třeba nakupovat. V dalším roce středisku klesly náklady na pohonné hmoty, ale naopak vzrostly náklady na osivo a na spotřebu minerálií. V roce 2015 došlo k velkému nárůstu nákladů na **spotřebu ostatního materiálu**, kam patří např. náklady na elektromateriál, drobný stavební materiál, nákup drobného materiálu z pokladny – konkrétně hřebíků, kladiv, kancelářských potřeb nebo ohradníků na pastvu. [13]

Je třeba podotknout, že jednotlivé číselné údaje nejsou zcela vypovídající, jelikož ne vždy účtuje EKOZEAS náklad ve středisku, ve kterém vznikl. Jednak jim na tom nezáleží a jsou pro ně důležitější výsledky celého podniku než jednotlivých středisek, ale také jsou zde komplikace s neustálým pohybem zvířat a lidí, které mezi středisky kolují, a i z tohoto důvodu dochází ke zkreslení číselných údajů. Analýza materiálových nákladů ve středisku 220 v letech 2013–2015 je znázorněna v tabulce 4.4 a poté graficky znázorněna v grafu 4.8.

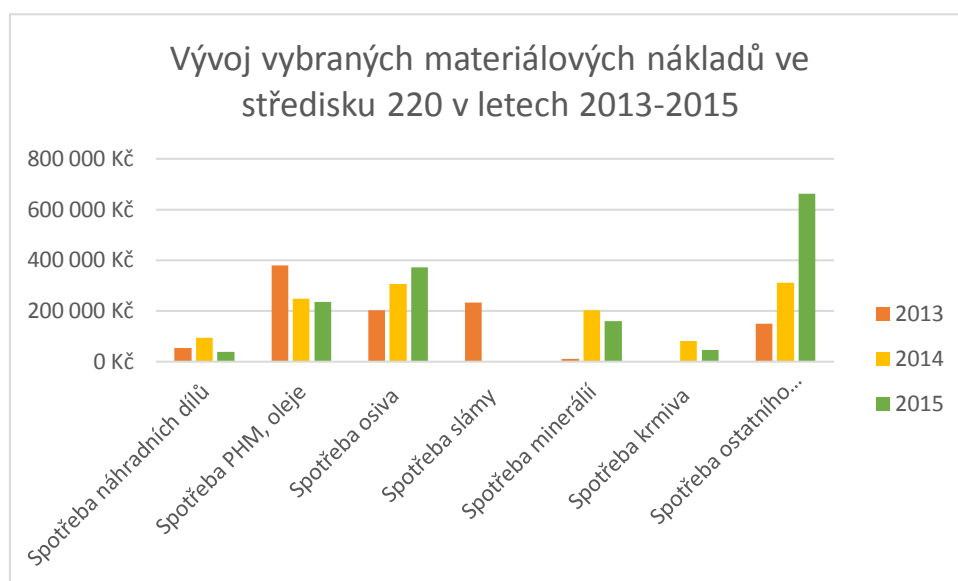
Tabulka 4.4 Analýza materiálových nákladů ve středisku 220 v letech 2013–2015

	2013	2014	2015
Spotřeba náhradních dílů	54 917 Kč	94 880 Kč	39 510 Kč
Spotřeba PHM, oleje	380 338 Kč	248 673 Kč	236 590 Kč
Spotřeba osiva	202 537 Kč	306 237 Kč	371 690 Kč
Spotřeba slámy	232 650 Kč	0 Kč	0 Kč
Spotřeba minerálií	10 641 Kč	201 750 Kč	160 300 Kč
Spotřeba krmiva	0 Kč	82 170 Kč	45 000 Kč
Spotřeba ostatního materiálu	150 104 Kč	310 980 Kč	663 580 Kč

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno výše, některé výkyvy nelze zcela jasně interpretovat, protože občas docházelo k účtování nákladů na jiné hospodářské středisko, než ve kterém náklad vznikl. U spotřeby osiva si lze všimnout mezi lety 2013–2015 postupného nárůstu nákladů z důvodu možného rozšiřování osevní plochy. Spotřeba slámy byla v roce 2013 účtována jenom na středisko 220, i přesto, že k její spotřebě docházelo i ve středisku 280. U spotřeby krmiva došlo mezi lety 2013 a 2014 ke zvýšení nákladů, jelikož EKOZEASu nestačily vypěstované plodiny, úroda byla menší a bylo nutné nakoupit krmivo pro dobytek. K vysokému nárůstu nákladů došlo také u spotřeby ostatního materiálu mezi lety 2014 a 2015 z důvodu oprav ohradníků na pastvě.

Graf 4.8 Analýza vybraných materiálových nákladů ve středisku 220 v letech 2013–2015



Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Největším nákladem ve středisku 280 byl nejenom v roce 2013, ale i po další roky, náklad na spotřebu pohonných hmot a olejů. V roce 2014 došlo k mírnému zvýšení nákladů na spotřebu osiva a také v tomto roce vzrostly náklady na spotřebu krmiva. V roce 2015 opět dominovaly náklady a spotřeba pohonných hmot a olejů, ale také spotřeba náhradních dílů a spotřeba ostatního materiálu. Analýza materiálových nákladů ve středisku 280 v letech 2013–2015 je znázorněna v tabulce 4.5 a grafu 4.9.

Tabulka 4.5 Analýza materiálových nákladů ve středisku 280 v letech 2013–2015

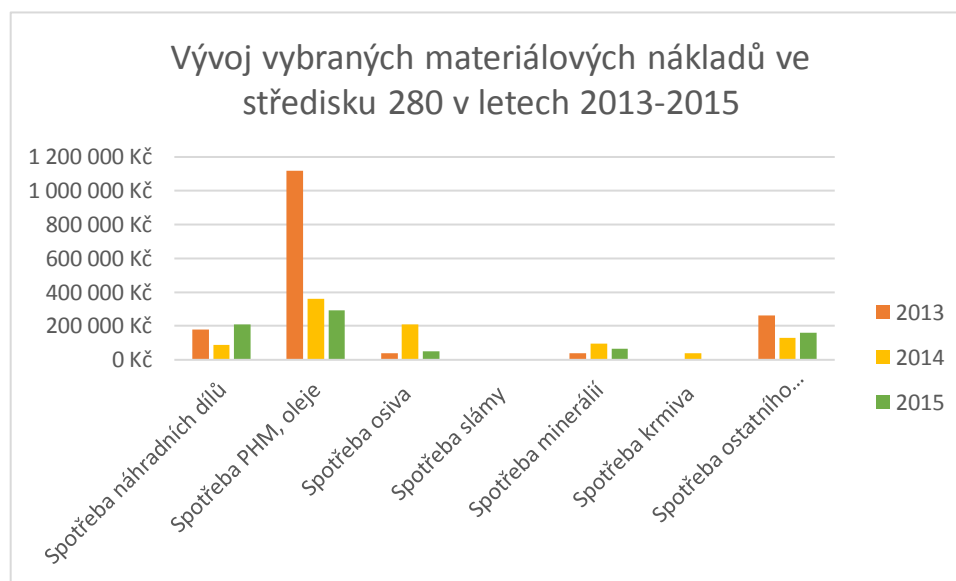
	2013	2014	2015
Spotřeba náhradních dílů	179 895 Kč	88 545 Kč	209 570 Kč
Spotřeba PHM, oleje	1 119 850 Kč	361 205 Kč	293 580 Kč
Spotřeba osiva	37 850 Kč	210 000 Kč	49 535 Kč
Spotřeba slámy	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Spotřeba minerálií	37 126 Kč	95 222 Kč	63 900 Kč
Spotřeba krmiva	0 Kč	40 500 Kč	0 Kč
Spotřeba ostatního materiálu	261 019 Kč	129 644 Kč	159 260 Kč

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Ani u této tabulky není možné zcela jistě některé výkyvy interpretovat, jelikož mohou být číselné údaje zkreslené. Obrovský výkyv lze vypočítat u spotřeby pohonných hmot a olejů, kdy činí rozdíl mezi lety 2013 a 2014 více jak 750 000 Kč, který byl způsoben účtováním větší části

spotřeby nafty na středisko 280. Spotřebovaná nafta byla využita na výrobu krmení na poli, nikoli na běžnou činnost. K většímu zvýšení nákladů došlo také u spotřeby osiva a minerálií mezi lety 2013 a 2014 z důvodu rozšíření osevní plochy a nakoupení kvalitnějších, a tím pádem dražších prostředků. V roce 2014 nestačilo EKOZEASu vypěstované krmivo, a proto byli nuceni krmivo dokoupit.

Graf 4.9 Analýza vybraných materiálových nákladů ve středisku 280 v letech 2013–2015



Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Srovnávat jednotlivá střediska mezi sebou není úplně vhodné z důvodu zkreslených číselných údajů, které nemusí odpovídat skutečnosti. Z obou grafů vyplývá, že spotřeba nákladů je vyšší ve středisku 220 v Bystřici pod Lopeníkem, než ve středisku 280 v Komni. Pokud pomineme skutečnost, že údaje jsou částečně zkreslené, vyšší náklady ve středisku 220 můžeme odůvodnit tím, že v tomto středisku jsou větší orné půdy na osivo nebo na minerálie. Větší rozloha orné půdy také znamená, že je zapotřebí větší množství ohradníků na pastvu, různých desek, kladiv a hřebíků, které spadají do ostatního materiálu. Na grafu 4.9 nás ihned zaujmou vysoké náklady na pohonné hmoty v roce 2013, které společnost využívá jenom pro výrobu krmiva, nikoli pro běžný provoz.

4.7 Zhodnocení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti

Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti EKOZEAS je od úplného začátku vedeno v účetním softwaru Microsoft Dynamics Nav a ZEIS, ale vidíme zde nedostatek v sestavení analytických účtů, protože účetní program měl analytický účty již přednastaveny a společnost s nimi nechce pracovat. Společnost nemá žádné pravidlo pro evidenci analytických účtů, jim to

tak vyhovuje a je pro ně hlavní, že rozliší, o jaký náklad se jedná. Měli by zvážit novou analytickou evidenci, aby se rozlišilo, ve kterém hospodářském středisku náklad vznikl, aby zde byla nějaká návaznost a všechno bylo ucelené. Dále by měli zvážit analytické rozlišení nákladů na náklady jednicové, režijní, přímé, nepřímé nebo fixní a variabilní. Také bychom rozšířili analytické účty ve výnosech, jejichž struktura byla slabá a také zde nebyla analytická evidence pro hospodářská střediska.

Společnost vlastní dvě hospodářská střediska, obě dvě pro živočišnou výrobu, ale pěstují také rostlinné produkty, které mají většinou pro vlastní potřebu, ale nespotřebovaná část je určená k prodeji, proto doporučujeme vytvořit hospodářské středisko pro rostlinnou výrobu.

5 Závěr

Vedení vnitropodnikového účetnictví není regulováno žádným zákonem a záleží pouze na účetní jednotce, jaký způsob si zvolí. Existují tři formy vedení, jednookruhová, dvouokruhová a kombinovaná účetní soustava. Jednookruhová účetní soustava využívá účty finančního účetnictví, které jsou dále analyticky členěny, dvouokruhová účetní soustava využívá k účtování 8. a 9. účtovou třídu a kombinovaná účetní soustava je kombinací dvou předchozích forem. Kromě těchto tří forem existují ještě dva typy vedení vnitropodnikového účetnictví, a to je výkonové účetnictví, které sleduje náklady a výnosy vztahující se k podnikovým výkonům, a odpovědnostní účetnictví, které sleduje náklady a výnosy podle odpovědnosti.

Cílem bakalářské práce bylo vysvětlit pojmy jako finanční účetnictví, manažerské účetnictví, a především vnitropodnikové účetnictví a jeho formy vedení. Za důležité považujeme praktickou aplikaci vnitropodnikového účetnictví na vybranou obchodní společnost, konkrétně na zemědělském družstvu EKOZEAS Bánov, s. r. o.

V první teoretické části bakalářské práce byly vysvětleny jednotlivé subsystémy účetnictví, kterými jsou manažerské účetnictví, finanční účetnictví a vnitropodnikové účetnictví. Zaměřili jsme se na formy vedení vnitropodnikového účetnictví, na rozdíly mezi jednookruhovou a dvouokruhovou účetní soustavou, a především na popis jednotlivých typů hospodářských středisek a zpracování kalkulací.

Ve druhé teoretické kapitole byly charakterizovány pojmy jako je hospodárnost, účinnost a efektivnost vynaložených nákladů pro dosažení stanovených cílů podniku. Obsahem této kapitoly bylo také rozdělení nákladů a výnosů podle různých hledisek.

V závěrečné praktické části jsme se věnovali vymezení vnitropodnikového účetnictví v zemědělské výrobě. V úvodu kapitoly byla představena společnost EKOZEAS Bánov, s. r. o. a byl zde také popsán použitý software k vedení účetnictví. Zaměřili jsme se na analytickou evidenci nákladů a výnosů, která je ve vnitropodnikovém účetnictví velmi důležitá. Obsahem kapitoly byla analýza nákladů a výnosů v letech 2013–2015, jaký byl jejich trend a jestli zde došlo k nějakým výkyvům. K analýze nákladů byl vybrán zajímavý nákladový účet plemenářské a veterinární služby, který je nezbytnou součástí zemědělského družstva a byla vypracována jeho analýza za tři roky.

Společnosti jsme doporučili vypracovat novou analytickou evidenci nákladů pro jednotlivá hospodářská střediska, aby mohli lépe sledovat náklady v návaznosti na hospodářské

středisko, ve kterém náklad vznikl. Doporučili jsme také rozšířit analytickou evidenci nákladů o režijní a jednicové náklady a rozšířit analytickou evidenci výnosů. Jelikož má EKOZEAS i rostlinnou výrobu, doporučili jsme vytvoření hospodářského střediska pro rostlinnou výrobu.

Seznam použité literatury

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. Praha: Průmysl a obchod, 1992. 358 s. ISBN: 80-85603-20-9.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [6] NEPLECHOVÁ, Marta. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 175 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-393-7.
- [7] PONIŠČIAKOVÁ, Oľga. *Náklady a kalkulácie v manažérskom účtovníctve*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2010. 199 s. ISBN: 978-80-8078-360-0.
- [8] SKÁLOVÁ JANA a kolektiv. *Podvojný účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. 192 s. ISBN: 978-80-271-0031-6.

Ostatní zdroje

- [9] Výroční zpráva podniku 2013
- [10] Výroční zpráva podniku 2014
- [11] Výroční zpráva podniku 2015
- [12] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002
- [13] Interní zdroje podniku

Internetové zdroje

- [14] EKOZEAS Bánov, s. r. o. [online]. [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://www.lukrom.cz/>
- [15] NAVISYS, s. r. o. [online]. [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <https://www.navisys.cz/>
- [16] PROFEX AM, spol. s. r. o. [online]. [cit. 2017-04-30]. Dostupné z: <http://www.zeis.cz/>

Seznam zkratk

c_s	cena s-tého druhu ekonomického zdroje použita podle typu předběžné kalkulace
FN	fixní náklady v Kč
FN_{kv}	využité fixní náklady
$jn_{v,s}$	jednicový náklad s-tého druhu ekonomického zdroje na jednotku v-té kalkulační jednice
K_r	koeficient reakce
k_v	poměrové číslo
N	celkové náklady v Kč
Nroz	průměrné rozdílové náklady v Kč na měrnou jednotku
NROZ	celkové rozdílové náklady v Kč
N_1	výchozí úroveň nákladů v Kč
N_2	běžná úroveň nákladů v Kč
p_v	parametr daného výrobku
p_x	prodejní cena x-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu
p_z	parametr základního výrobku
Q	objem produkce v měrných jednotkách
$QINT_v$	předané množství vnitropodnikového výkonu
Q_k	objem výkonů daný kapacitou v měrných jednotkách
Q_{pl}	plánované množství stejnorodého výkonu pro dané období
$QPROD_v$	prodané množství v-tého externího výkonu v jednotkách výkonu
Q_{skut}	skutečné množství stejnorodého výkonu za dané období
Q_s	skutečný objem výkonů v měrných jednotkách
$\frac{Q_s}{Q_k}$	koeficient využití kapacity
Q_1	objem výkonů výchozího období v měrných jednotkách
Q_2	objem výkonů běžného období v měrných jednotkách
$rn_{pl,s}$	režijní náklad s-tého nákladového druhu vyjádřený na kalkulační jednici
$RN_{pl,s}$	rozpočet s-tého režijního nákladu na dané období
$rn_{skut,s}$	skutečný režijní náklad s-tého nákladového druhu vyjádřený na kalkulační jednici
$RN_{skut,s}$	skutečné s-té režijní náklady za dané období
$THN_{s,v}$	norma spotřeby s-tého druhu ekonomického zdroje na jednotku v-té kalkulační jednice

V	celkové externí výnosy v Kč
$VINT_v$	vnitropodnikový výnos v-tého výkonu v Kč
V_n	variabilní náklady na jednotku produkce
vp_v	vnitropodniková cena v-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu
$VROZ$	celkové rozdílové výnosy v Kč
V_{roz}	průměrné rozdílové výnosy v Kč na měrnou jednotku výkonu
V_1	výchozí úroveň výnosů v Kč
V_2	běžná úroveň výnosů v Kč
$1 - \frac{Q_s}{Q_k}$	koeficient nevyužití výrobní kapacity a 1 koeficient vyjadřující 100 % využití výrobní kapacity

Seznam tabulek, grafů a vzorců

Tabulky

Tabulka 2.1	Obsah manažerského a nákladové účetnictví
Tabulka 2.2	Přehledná tabulka jednotlivých typů hospodářských středisek
Tabulka 2.3	Typový kalkulační vzorec
Tabulka 3.1	Hodnoty koeficientu reakce
Tabulka 4.1	Stávající analytická evidence nákladů u účtu 501
Tabulka 4.2	Návrh analytické evidence nákladů u účtu 501
Tabulka 4.3	Náklady vynaložené na plemenářské a veterinární služby v letech 2013–2015
Tabulka 4.4	Analýza materiálových nákladů ve středisku 220 v letech 2013–2015
Tabulka 4.5	Analýza materiálových nákladů ve středisku 280 v letech 2013–2015

Grafy

Graf 3.1	Průběh celkových nákladů
Graf 4.1	Vývoj výsledku hospodaření v letech 2011–2015
Graf 4.2	Analýza nákladů za rok 2013
Graf 4.3	Analýza nákladů za rok 2014
Graf 4.4	Analýza nákladů za rok 2015
Graf 4.5	Analýza nákladů v letech 2013–2015
Graf 4.6	Analýza vybraných výnosů v letech 2013–2015
Graf 4.7	Vývoj nákladů vynaložených na plemenářské a veterinární služby v letech 2013–2015
Graf 4.8	Analýza vybraných materiálových nákladů ve středisku 220 v letech 2013–2015
Graf 4.9	Analýza vybraných materiálových nákladů ve středisku 280 v letech 2013–2015

Vzorce

2.1	Jednicové náklady
2.2	Režijní náklady
2.3	Skutečné režijní náklady
2.4	Poměrové číslo (Přímá souvislost)
2.5	Poměrové číslo (Nepřímá souvislost)

- 3.1 Využité fixní náklady
- 3.2 Nevyužité fixní náklady
- 3.3 Koeficient reakce
- 3.4 Celkové náklady
- 3.5 Celkové rozdílové náklady
- 3.6 Průměrné rozdílové náklady
- 3.7 Celkové rozdílové výnosy
- 3.8 Průměrné rozdílové výnosy
- 3.9 Externí výnosy
- 3.10 Interní výnosy

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB–TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB–TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB–TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB–TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB–TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB–TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 4. 5. 2017


.....
Marcela Červenáková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Výroční zpráva podniku za rok 2013

Příloha č. 2 Výroční zpráva podniku za rok 2014

Příloha č. 3 Výroční zpráva podniku za rok 2015